

Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Camila Calvet Guimarães

**Análise Comparativa da Estrutura Conceitual Basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**

BRASÍLIA,  
2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor José Antônio França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Camila Calvet Guimarães

**Análise Comparativa da Estrutura Conceitual Basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

BRASÍLIA,

2016

GUIMARÃES, Camila Calvet.

**ANÁLISE COMPARATIVA DA ESTRUTURA CONCEITUAL BASILAR DO  
CPC 00 E DO IPSAS 01.** Camila Calvet Guimarães – Brasília, 2016. 80 p.

Orientador (a): Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) –  
Universidade de Brasília, 2016/06.

Bibliografia.

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia da Pesquisa. 4.  
Análise e Interpretação do Estudo de Caso. 5. Considerações Finais. I.  
Setor Privado. II. Setor Público. III. Potencial de Serviços

CDD –

Camila Calvet Guimarães

## **Análise Comparativa da Estrutura Conceitual Basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília, 29 de junho de 2016.

### **Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Universidade de Brasília - UnB

---

Dr. Diego Rodrigues Boente

Secretaria do Tesouro Nacional

**Aos meus pais**, que me deram todo o suporte necessário para que eu almejasse o sucesso; **Ao meu irmão**, que sempre me apoiou em todos os projetos;

**À minha avó, Sônia Martins**, pelo auxílio e presença em todos os momentos.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus por toda proteção, paz e saúde, fazendo tudo isso ser plausível. Aos meus pais, Vilmar e Cristina, pois sem eles não conseguiria chegar aqui. Por todo apoio, suporte, incentivo, sempre me encorajando a buscar meus sonhos, ajudando e cooperando para que eles se realizem. Ao meu irmão, Júnior, sempre presente em minhas jornadas, motivando essa caminhada. Ao meu namorado, Lucas Octávio, pela paciência, auxílio e cooperação sempre que possível.

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas pelo suporte, disponibilidade e atenção para o desenvolvimento desse trabalho, impulsionando as ideias e contribuindo para o aprimoramento e aperfeiçoamento, viabilizando a sua concretização. Além de encorajar-me a trilhar um novo caminho.

À minha família, por estarem sempre ao meu lado, acreditando nessa jornada que busco realizar. Especialmente aos meus avós, Sônia Martins e Francisco Martins, pelo suporte em todos esses anos, nos momentos mais difíceis em que estiveram sempre presentes.

Aos colegas de jornada na UnB, que de alguma forma contribuíram para a realização desse sonho. Especialmente, à minha amiga Ana Carolina que esteve ao meu lado durante esses anos de curso, tornando os dias melhores, o cansaço e as dificuldades mais leves, apoiando e colaborando em todos os momentos.

À minha grande amiga, Maria Clara, sempre presente, aconselhando e auxiliando em todo o tempo.

Por fim, à memória do meu avô, Darciel Calvet, que mesmo nos momentos de dificuldade, auxiliou-me, acreditando e entusiasmando-me a lutar pelos meus sonhos.

“Ontem passado. Amanhã futuro. Hoje agora. Amanhã será.  
Hoje é. Ontem experiência vivida. Amanhã lutas novas. Hoje,  
porém, é a nossa hora de fazer e de construir.”

(Francisco Cândido Xavier)



## **Análise Comparativa da Estrutura Conceitual Basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**

### **RESUMO**

A convergência das normas de contabilidade do Brasil às normas internacionais possibilitou a interligação dos mercados nacionais aos mercados internacionais. No setor privado a convergência ocorreu através da Lei 11.638 de 2007. No setor público, realizou-se com a emissão da IPSAS. O objetivo geral do trabalho consistiu em analisar as diferenças nas definições dos elementos basilares da Estrutura Conceitual das normas de contabilidade aplicadas ao setor privado e ao setor público, notadamente composto por ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa. Para isso, utilizou-se a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 (2011), sendo essa baseada na *The Conceptual Framework for Financial Reporting* emitida pela IFRS, para o setor privado. Para o setor público utilizou-se a IPSAS 01 em sua versão em português publicada no ano de 2010 bem como a atualizada de 2015 em inglês, emitidas pelo IPSASB junto com a IFAC. Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa qualitativa, com objetivo caracterizado como exploratório, a partir de procedimentos documentais. Foi constatado que existem poucas diferenças no conceito dos elementos fundamentais aplicados tanto no setor privado quanto no setor público. A diferença entre os elementos citados consiste em um termo utilizado na IPSAS, setor público. Esse termo, “potencial de serviços” é encontrado em todas as definições, porém a explicação trazida na norma, até este momento, é precária, necessitando de maiores esclarecimentos para o entendimento íntegro de como interpretá-lo na aplicação da norma.

**Palavras-Chave:** Convergência. Setor Privado. Setor Público. Potencial de Serviços.

## **ABSTRACT**

The convergence of accounting standards in Brazil to International Accounting Standards enabled the interconnection of national to foreign markets. The convergence in private sector occurred by Law 11.638 of 2007. In public sector, was held with the issue of IPSAS. The general objective of this study was to analyze the differences in the definitions of basic elements of the conceptual framework of accounting standards applied to the private sector and the public sector, mainly composed of assets, liabilities, equity, income and expenses. For this, we used the Framework for the Preparation and Disclosure of Accounting and Financial Report - CPC 00 (2011), based on The Conceptual Framework for Financial Reporting issued by the IFRS, for the private sector. For the public sector used to IPSAS 01 in portuguese version published in 2010 and updated to 2015 in English, issued by the IPSASB with the IFAC. As for the methodology, we used qualitative research, aiming characterized as exploratory, from documentary procedures. It has been found that there are few differences in the concept of the basics elements applied in the private sector and the public sector. The difference between this elements consisting of a term used in IPSAS, public sector. This term, "potential services" is found in all elements, but the explanation, until now, is precarious, requiring further information for the righteous understanding of how to interpret it in the application of the standard.

**Keywords:** Convergence. Private Sector. Public Sector. Service Potential.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferença entre o Setor Público e o Setor Privado.....	35
Quadro 2 – Diferença entre a Contabilidade no Setor Público e no Setor Privado..	43

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BM&BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo
CAPES – Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DF – Distrito Federal
EUA – Estados Unidos da América
FASB – Financial Accounting Standards Board
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS – <i>International Accounting Standards</i>
IASB – <i>International Accounting Standards Board</i>
IASC - <i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
IFAC – International Federation of Accountants.
IFRIC – <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRIC – <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS – <i>International Financial Reporting Standards</i>
IOSCO – <i>International Organization of Securities Commissions</i>
IPSAS - <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board
ISAs – <i>International Standards on Auditing</i>
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais  
MMOU – Memorando Multilateral de Entendimento da IOSCO  
NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral  
NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral  
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público  
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NCB T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica  
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público  
PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos  
PL – Patrimônio Líquido  
PMEs – Pequenas e Médias Empresas  
SEBRAE – Serviços Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
US GAAP – *United States Generally Accepted Accounting Principles*

## Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 Problema .....	12
1.2 Justificativa.....	13
1.3 Objetivo .....	14
<b>2 ARCABOUÇO TEÓRICO.....</b>	<b>16</b>
2.1 Competência dos órgãos reguladores da Contabilidade Brasileira .....	16
2.1.1 Conselho Federal de Contabilidade.....	16
2.1.2 Comissão de Valores Mobiliários .....	17
2.1.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis .....	17
2.1.4 Secretaria do Tesouro Nacional .....	18
2.2 Contabilidade no Setor Privado.....	19
2.2.1 Breve Histórico da Contabilidade no Setor Privado .....	19
2.2.2 Processo de Convergência.....	21
2.2.3 Definição .....	23
2.3 Contabilidade no Setor Público.....	23
2.3.1 Breve Histórico a partir da Lei 4.320/64 .....	24
2.3.2 Processo de Convergência .....	25
2.3.3 Definição .....	27
2.4 Características que diferem o Setor Público do Setor Privado .....	29
2.4.1 Princípio da Legalidade e da Publicidade.....	30
2.4.2 Características do serviço prestado .....	31
2.4.3 Características do processo administrativo.....	32
2.4.4 Natureza do processo decisório .....	32
2.4.5 Características da Contratação de Serviços e Realização de Compras – Licitação e Contrato .....	33
2.4.6 Características da Contratação de Pessoal – Concurso e Contrato.....	34
2.5 Características que diferem a Contabilidade no Setor Público e no Setor Privado .....	35
2.5.1 Características da Receita .....	35
2.5.2 Características de Financiamento.....	36
2.5.3 Investimento em ativos que não produzem receita .....	37
2.5.4 Características Orçamentária .....	37
2.5.5 Flexibilidade das Normas Contábeis .....	38
2.5.6 Uso e Usuários da Contabilidade .....	39
2.6 Teorias do Patrimônio Líquido .....	39
2.6.1 Teoria da Propriedade.....	40
2.6.2 Teoria da Entidade .....	41
2.6.3 Teoria do Fundo.....	42
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>44</b>
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>46</b>
4.1 Ativo .....	47
4.2 Passivo .....	51
4.3 Patrimônio Líquido.....	53
4.4 Receitas.....	55
4.5 Despesas.....	59
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>61</b>
<b>6 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>64</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>78</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A convergência das Normas de Contabilidade tem como intuito trazer a transparência, junto com uma maior comparabilidade das demonstrações financeiras em um mundo globalizado, contribuindo para a análise dos investidores e outros que a utilizam, independente do país em que se encontra. O CFC retrata que a Convergência no Brasil “visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado”, resultando em “maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado”.

A Contabilidade no Brasil, no setor privado, foi marcado pela publicação da Lei nº 6.404 de 1976, deixando a influência italiana e se aproximando da contabilidade norte-americana, que regulamentou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Com a sua revisão e alteração, foi publicada a Lei nº 11.638 de 2007 que aproximava a convergência das normas aplicadas na contabilidade no Brasil às normas internacionais. O órgão IASB viabilizou essa convergência, junto com o CFC, emitindo as normas baseadas nas IFRSs traduzidas para o português.

No Brasil, a contabilidade no Setor Público é marcada pela Lei nº 4.320 de 1964, sendo reconhecida como base pois institui principalmente sobre o sistema financeiro, patrimonial. Em 2008, a partir da Portaria nº 184 tornou-se possível à convergência às normas internacionais nesse setor. O órgão internacional responsável é o IFAC, tendo o IPSASB como órgão independente normatizador que é responsável pela criação das normas. Com o desenvolvimento das IPSAS - baseadas nas normas do setor privado, IFRSs – foi possível introduzir as normas internacionais, junto com CFC, que além de traduzir essas normas para o português emitiu diversas normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor público. É importante salientar que as IPSAS são baseadas nas normas emitidas pelo IASB, até o ponto em que esta é apropriada ao setor público.

O Setor Privado representa as empresas privadas com fins lucrativos. Enquanto que o Setor Público são os conjuntos de órgãos, entidades públicas e empresas estatais que pertencem a uma esfera do governo. Ao discorrer sobre esses dois setores, observam-se diversas características quanto à estrutura, forma de contratação, financiamento, princípios, entre outros aspectos que fazem com que essas instituições tenham suas características intrínsecas.

A partir disso, esse trabalho surge com a proposta analisar as definições dos principais elementos que compõem a Estrutura Conceitual - ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa – do setor privado e setor público, buscando identificar suas diferenças após a convergência às normas internacionais de contabilidade. Para isso, as principais normas utilizadas foram a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 (2011), que apresenta as normas do setor privado, e a IPSAS 01 em sua versão em português publicada no ano de 2010 bem como a atualizada de 2015 em inglês, para as normas do setor público. A análise dessas definições tem como propósito identificar as diferenças existentes na Estrutura conceitual desses dois setores após a convergência no Brasil, buscando explorar a conformidade da norma diante de dois setores altamente divergentes em suas características, como contratação, serviços prestados, financiamento, princípios fundamentais, entre outros abordados nesse trabalho.

### 1.1 Justificativa

A Contabilidade brasileira vive um processo de convergência às normas internacionais. Sendo a Contabilidade fundamental para o mundo dos negócios, foi verificada a carência de informações utilizadas pelos usuários nas demonstrações contábeis que pudessem ser comparadas, independente do local físico em que se encontra, com uma representação fidedigna.

A base para a reformulação das normas de contabilidade no setor privado no Brasil é a *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relatório Financeiro) – IFRS, que em longo prazo, se propõe a trazer transparência, *accountability* e eficiência aos mercados financeiros ao redor do mundo. A partir disso, o órgão normalizador independente da IFRS, *International Accounting Standards Board* – IASB passou a emitir pronunciamentos contábeis, esses traduzidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC no Brasil. No setor público, a convergência às normas internacionais iniciou-se com a emissão das NBC TSP pelo CFC. Entretanto, o CFC as deixou em esquecimento publicando a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* - IPSASB, da Federação Internacional de Contadores – IFAC.

O orçamento público, segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão é um “instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas”.

Conforme a Lei nº 13.255, em seu artigo 1º (BRASIL, 2016), a receita da União para o exercício financeiro de 2016 é estimada no montante de R\$ 3.050.613.438.544,00 (três trilhões, cinquenta bilhões, seiscentos e treze milhões, quatrocentos e trinta e oito mil e quinhentos e quarenta e quatro reais), fixando a despesa em igual valor, sendo essas divididas em orçamento fiscal, da seguridade social e de investimento.

Comparando com a receita líquida recebida, em 2014, pelas 100 maiores empresas do Brasil, a partir do ranking da Revista Valor Econômico, o valor foi de R\$ 2.008.948,80 (dois bilhões, oito milhões, novecentos e quarenta e oito mil e oitenta centavos). É observada uma ampla diferença na receita ao fazer a comparação do setor público com o setor privado. Diante disso, é verificada a importância do orçamento para o funcionamento da economia brasileira, sendo as receitas estimadas e as despesas fixadas a partir das normas contábeis aplicadas ao setor público.

A relevância desse trabalho justifica-se devido às mudanças no tratamento contábil do setor público através da convergência às normas internacionais emitidas pela IFAC. Através dessa mudança, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como base as normas de contabilidade emitidas pela IFRS, esta aplicada ao setor privado. A partir disso, foram questionados quanto às diferenças existentes entre as definições da Estrutura Conceitual, composto por ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa, do setor privado e do setor público. Como também quanto à apropriação da Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público sendo baseada na Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Privado. Para isso, foi utilizada a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 e a *The Conceptual Framework for Financial Reporting* - IFRS, referente ao setor privado, e a IPSAS 01 referente ao setor público.

## **1.2 Problema**

Quais são as diferenças entre a estrutura conceitual do CPC e a IPSAS 01?

## **1.3 Objetivo**

O objetivo principal desse trabalho é analisar as definições dos elementos relevantes que compõem a Estrutura Conceitual, notadamente ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa – do setor privado e setor público.



Espera-se identificar as alterações ocorridas a partir do processo de convergência internacional, buscando analisar as normas internacionais publicadas pela IFRS, aplicadas para o setor privado, e pelo IFAC, aplicadas para o setor público, como também suas traduções produzidas pelo IASB e pelo IPSASB, respectivamente.

Os objetivos secundários podem ser listados abaixo:

1. caracterizar o setor privado e o setor público, observando as diferenças no processo contábil;
2. descrever o processo de definição da IFRS e da IFAC;
3. identificar as normas relacionadas à contabilidade e suas mudanças a partir da convergência das normas internacionais;
4. identificar a base conceitual das definições da estrutura conceitual.

## **2 ARCABOUÇO TEÓRICO**

### **2.1 Competência dos órgãos reguladores da Contabilidade Brasileira**

#### ***2.1.1 Conselho Federal de Contabilidade***

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado a partir do Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 (BRASIL, 1946), definindo as atribuições do Contador e do Guarda-livros, como também outras providências. É definido como uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público, ou seja, são autônomas em relação à Administração Direta tendo as de regime especial privilégios, prerrogativas específicas na lei e, por fim, é corporativa por se constituir a partir da reunião de pessoas visando um objetivo comum (Knoplock; Gustavo, 2015).

É integrado por um representante de cada país e a sede no Distrito Federal, sendo no total 27 conselheiros efetivos (BRASIL. Lei nº 11.160, 2005, art. 1º), posto que os Conselhos Regionais sejam subordinados a sede. Tem como finalidade “orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil”, além de “regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional” (Conselho Federal de Contabilidade, 2016). É responsável pela Contabilidade tanto no setor público quanto no setor privado.

A Resolução CFC nº 1370/2011 aborda em seu art. 17 a competência do Conselho Federal de Contabilidade, como a aprovação, orientação e acompanhamento dos Conselhos Regionais de Contabilidade, zelar pela dignidade e valorização dos profissionais, “manter intercâmbio com entidades congêneres públicas ou privadas”, bem como representá-los nos órgãos internacionais, como determina no inciso XI “representar, com exclusividade, os profissionais da Contabilidade brasileiros nos órgãos internacionais e coordenar a representação nos eventos internacionais de Contabilidade”.

De acordo o CFC, a contabilidade “é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade”, sendo dividida em Empresarial e Pública.

### ***2.1.2 Comissão de Valores Mobiliários***

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM foi criada pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a CVM com o objetivo de “fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.” (Portal CVM). É uma entidade autárquica em regime especial com personalidade e patrimônios próprios, sendo vinculada ao Ministério da Fazenda. Tem como propósito “zelar pelo funcionamento eficiente, pela integridade e pelo desenvolvimento do mercado de capitais, promovendo o equilíbrio entre a iniciativa dos agentes e a efetiva proteção dos investidores”.

A CVM é formada por órgão colegiado, órgãos de assistência direta e imediata ao Presidente órgãos seccionais, órgão específico singular. Entre eles tem a Superintendência de Relações Internacionais cuja competência está disposto no art. 23 do Decreto 6.382, de 27 de fevereiro de 2008, que trata:

Art. 23. À Superintendência de Relações Internacionais compete:

I – administrar a execução dos convênios de cooperação técnica, de troca de informações de fiscalização conjunta entre a CVM e os organismos correspondentes de outros países; e

II – representar a CVM junto às instituições internacionais relacionadas aos órgãos reguladores, ou outros organismos atuantes na área de valores mobiliários, coordenando a execução de trabalhos que se façam necessários.

Portanto, a CVM tem presença nos principais fóruns e organismos internacionais relacionados ao mercado de capital, tendo relações multilaterais e bilaterais, como também tem acordos acerca de Intercâmbio de Informações, respondendo a consultas técnicas de reguladores estrangeiros, como também visitas em países que desejam promover o desenvolvimento do mercado de capitais. A maior parte dos intercâmbios ocorre com base no Memorando Multilateral de Entendimento da IOSCO (MMoU), que define uma referência internacional para a cooperação entre fronteiras, com o intuito do combate a fraudes e má conduta nos mercados globais, aumentando a confiança dos investidores. (Portal IOSCO, tradução nossa).

### ***2.1.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis***

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado a partir de um acordo entre seis entidades não governamentais, a ABRASCA, a APIMEC NACIONAL, a BM&BOVESPA, o CFC, o FIPECAFI e o IBRACON decidiram se unir e emitiram a Resolução CFC nº 1.055 de

2005 regulamentando o CPC. Além dessas entidades, outras podem ser convidadas a participar de reuniões. (IUDÍCIBUS ET AL, 2010b, p. 15).

O CPC tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade” divulgando essas informações e permitindo “a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção”, e sendo sempre considerado “a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”. (Portal CPC). Os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emanadas do CPC são traduções das normas internacionais emitidas pelo IASB, com adaptações linguísticas e de situações específicas. (IUDÍCIBUS ET AL, 2010b, p. 20).

Portanto, o CPC compete à emissão de normas contábeis no Brasil em convergência com as normas internacionais emitidas pelo IASB, objetivando a existência de uma única Contabilidade Mundial.

#### ***2.1.4 Secretaria do Tesouro Nacional***

A Secretaria do Tesouro Nacional foi criada a partir do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, assumindo as atribuições da Comissão de Programação Financeira e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda, tornando o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

Desde a sua criação até os dias atuais, a trajetória foi de grandes avanços. Um grande marco para a convergência as práticas contábeis vigentes no Brasil para às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, foi à implantação do “Novo Modelo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, que a partir do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu a convergência através da “elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP”, como também a padronização das prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, divulgando os padrões a serem adotados para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (Portal STN).

Além disso, a STN, pelo seu Planejamento Estratégico de consolidar as contas públicas e convergindo a metodologias e conceitos internacionais edita o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, sendo editado até o sétimo nível e dando suporte aos processos de construção dos Planos de Contas dos Estados, DF e Municípios. (Portal STN).

## 2.2 Contabilidade no Setor Privado

### 2.2.1 Breve Histórico da Contabilidade no Setor Privado

Uma das primeiras manifestações, segundo Santos et al (2005, p.88), a ser considerada ocorreram em 1808, no reinado de D. João VI que publicou um alvará obrigando a aplicação do método de partidas dobradas aos contadores gerais da Real Fazenda na escrituração mercantil. Na legislação foi o Código Comercial de 1850 instituindo “a obrigatoriedade de escrituração contábil e elaboração anual da demonstração do balanço geral”. Em 1931, o Decreto nº 20.158 organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão contábil. O Conselho Federal de Contabilidade foi criado em 1946, junto com os Conselhos Regionais de Contabilidade.

A contabilidade brasileira pode ser dividida em dois períodos que contemplam estágios de desenvolvimento, antes de 1964 e após 1964. Apesar de não existir uma escola de pensamento contábil brasileira, pensadores contábeis contribuíram para o desenvolvimento teórico e prático da contabilidade no Brasil. (SCHMIDT e SANTOS; 2008; p. 126).

Na primeira fase, antes de 1964, destacam-se três grandes pensadores que utilizavam o enfoque italiano, ou seja, a Escola Patrimonialista. Carlos de Carvalho, nascido em 1866, se preocupava no problema da escrituração contábil, especialmente na implantação das partidas dobradas, publicou diversos livros que evidenciaram essa preocupação. (SCHMIDT e SANTOS, 2008, p.127). Em sua obra *Estudos de Contabilidade* (1915), ele definiu Contabilidade como sendo:

“a ciência que tem por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos”. (SCHMIDT e SANTOS *apud* CARVALHO *apud* ALOE; 2008; p. 127).

Francisco D’Auria nasceu em 1884, estudou na primeira Escola de Comércio Álvares Penteado (IUDÍCIBUS, 2015, p.23) e, em 1905, ingressou na Secretaria da Fazenda. Também foi professor, escritor, membro fundador do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo. Defendeu a Contabilidade como Ciência Pura, tendo tendências patrimonialistas (Peleias e Bacci; 2004, p.44). Schmidt e Santos (2008) *apud* Nascimento (1953, p.15) afirma que para D’Auria a Contabilidade “avalia, registra, expõe à estática e a dinâmica patrimonial. Enquanto avalia – conta com números. Enquanto registra – conta com descrições e números. Enquanto expõe – conta, descrevendo e apresentando números sinteticamente”.

O terceiro pensador foi Frederico Hermann Júnior, nascido em 1896, também estudou na Escola de Comércio Álvares Penteado, foi professor, escreveu diversas obras, membro fundador do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, atuou em grandes empresas. Hermann adotou uma Contabilidade patrimonialista, sendo seu objeto o patrimônio e o fim do seu governo. (SCHMIDT e SANTOS, 2008, p. 133). Definiu a Contabilidade como:

“ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos”. (SCHMIDT e SANTOS, 2008, p. 124).

A segunda fase da história da Contabilidade, após 1964, foi marcada por acontecimentos importantes como a conceituação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA), adotando as normas e os procedimentos de auditoria elaborados pelo atual IBRACON emitidos pelo CFC em 1972. Em 7 de dezembro de 1976, foi publicada a Lei nº 6.385 que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Logo depois, em 15 de dezembro de 1976 foi publicada a Lei nº 6.404 que trata das Sociedades por Ações (SANTOS et al, 2005, p. 89). Esta Lei aproxima-se da contabilidade norte-americana, deixando a influência italiana. Criada para normatizar os princípios contábeis no Brasil e disciplinar as companhias abertas. Marion (2015, p.145) afirma que a principal ênfase desta lei é “o acionista brasileiro, o mercado de capitais no Brasil”. Em 1981, o CFC, a partir da Resolução CFC 529 disciplinou as normas brasileiras de contabilidade – NBC, dividindo-as em Técnicas e Profissionais.

Então, em 1990, o Presidente da CVM propôs a revisão e alteração na Lei nº 6.385/76 e nº 6.404/76, sendo elaborado pela Comissão Jurídica e a de Mercados de Valores Mobiliários um Projeto de Lei nº 3.115/97, logo depois passando a integrar o Projeto de lei específico nº 3.741/2000 que tinha como finalidade:

“possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impedião a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de sociedades por ações”. (BRAGA e ALMEIDA, 2003, p.2).

Paralelamente, a CVM propôs a criação de uma entidade independente com o intuito de “estudar e divulgar princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, em moldes semelhantes aos órgãos existentes ao redor do mundo”, nascendo em 2005 o Comitê

de Pronunciamentos Contábeis – CPC pela Resolução nº 1.055/05 do CFC. (BRAGA e ALMEIDA, 2013, p. 2).

Por fim, em 28 de dezembro de 2007 foi criada a Lei 11.638/07 que teve como objetivo alterar e revogar dispositivos da Lei nº 6.404/76 bem como a Lei nº 6.385/7, como também estender “as sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras”. (BRASIL, 2007). Segundo Iudícibus et al (2010b, p.20) “esse texto legal não só determinou essa convergência às normas como também produziu alterações na Lei que impediam a adoção de várias dessas normas internacionais” como também “fez expressa menção à figura do CPC e, o mais fundamental de tudo, determinou, de forma enfática, a segregação entre Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais”.

Contudo, a aprovação da Lei nº 11.638/07 demorou tanto que na sua publicação as normas internacionais já haviam se desenvolvido, se encontrando então em defasagem. Devido a isso, foi necessário produzir alguns complementos de modificação à Lei das S.A, introduzidas na Medida Provisória nº 449 de 2008 e, logo adiante, convertida para a Lei nº 11.941 de 2009, sendo possível praticar a “Contabilidade no Brasil sem influências diretas ou indiretas de natureza fiscal, com a Secretaria da Receita Federal passando a ser parceira da evolução contábil”. (IUDÍCIBUS ET AL, 2010b, p.21).

### **2.2.2 Processo de Convergência**

A primeira tentativa de harmonização das normas contábeis internacionais foi à criação do *International Accounting Standards Committee* – IASC, em 1973, liderado por Benson com o intuito de diminuir as diferenças nas práticas contábeis existentes, já que antes da sua criação, cada país tinha seus próprios Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP) ou sua própria prática contábil. Seu objetivo era emitir normas básicas denominadas IAS – *International Account Standards*. (ZEFF, 2012, p. 301-303). Com a conquista de normalizadores nacionais, reguladores dos mercados de ações, o Banco Mundial e a Comissão Europeia, em 2001 foi necessária uma reformulação, surgindo o IASB – *International Accounting Standards Board*, sendo suas normas emitidas chamadas de IFRS.

Segundo Niyama (2006, p. 40), o IASB é um “órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis”. É um grupo independente formado por 14 especialistas, sendo responsáveis pelo desenvolvimento e publicação das IFRS, incluindo aquelas para pequenas e médias empresas (PMEs), também responsável pela aprovação do Comitê de Interpretações das IFRS, antigo IFRIC. Tem como objetivo

desenvolver “um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente” (PORTAL IFRS, 2015).

De acordo com o IFRS, sua missão é desenvolver as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS Standards), trazendo a transparência, *accountability* e eficiência aos mercados financeiros ao redor do mundo. As IFRS trazem a transparência através do reforço da comparabilidade e a qualidade da informação financeira internacional, permitindo que os investidores e outros possam tomar decisões econômicas baseadas nas informações. Reforça a *accountability* no sentido de reduzir a lacuna de informações entre os fornecedores de capital e as pessoas a quem tenham cofiado o seu dinheiro. E, por fim, contribui para a eficiência na economia ajudando os investidores a identificar as oportunidades e riscos, melhorando a alocação de capital.

Niyama e Silva (2013, p. 37) enfatizam que os pronunciamentos técnicos emitidos pelo IASB não são obrigatórios, sendo eles uma “referencia técnica facultativa para facilitar a interpretação mais harmonizada das informações contábeis por parte dos investidores”, seguindo uma “política flexível na elaboração e na publicação de normas”, distinguindo-se do FASB – *Financial Accounting Standards Board* que são responsáveis pela normatização contábil norte-americana, elaborando os US GAAP, obrigatórios pelas organizações dos EUA (MAPURUNGA ET AL, 2011, p. 93).

No Brasil, o processo de convergência começou a partir de 2006 quando o Banco Central do Brasil emitiu o Comunicado n. 14259, em 10 de março de 2006, determinando a “adoção de procedimentos contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010”, objetivando “identificar as necessidades de convergências às normas internacionais de contabilidade”.

Em consonância, a Comissão de Valores Mobiliários emitiu em 13 de julho de 2007 a Instrução CVM nº 457 que dispõe sobre “a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo IASB”. Considera a convergência com as práticas contábeis internacionais com o intuito do aumento da transparência e da confiabilidade nas informações financeiras, determinando que no final do exercício de 2010 a devida convergência esteja feita.

Por fim, a alteração na Lei 6.404/76 pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – Fipecafi foi que propiciou condições para a adoção de várias normas para a convergência internacional, fazendo expressa menção dos CPCs, como também determinou a segregação entre a Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais. (IUDÍCIBUS ET AL, 2010b, p. 20).



### **2.2.3 Definição**

De acordo com o glossário encontrado no portal da Câmara dos Deputados, setor privado significa “conjunto de empresas com fins lucrativos (individuais, limitadas e sociedades anônimas), de instituições (sociedades e associações) e de propriedades urbanas e rurais pertencentes a pessoas físicas e jurídicas de direito privado”.

O Setor Privado também é conhecido como o segundo setor. Representa o mercado, são as empresas privadas que exercem atividades de venda de bens e serviços. Sua principal característica é ter fins lucrativos, atuando em benefício próprio, com a finalidade de acúmulo de capital.

Requião (2014, p.75) denomina empresa como “organismos econômicos, que se concretizam na organização dos fatores de produção e se propõem a satisfação das necessidades alheias, e mais precisamente, das exigências do mercado geral”.

Para Castiglioni e Tancredi (2014, p.19) empresa é uma “organização econômica em que são reunidos e combinados fatores de produção, desenvolvendo uma determinada atividade com o objetivo de lucro”. Segundo Souza (2002, p.15) empresas com fins lucrativos “podem ser classificadas em empresas industriais, prestadoras de serviços e comerciais”.

O SEBRAE define empresas industriais como aquelas que “transformam matérias-primas manualmente ou com auxílio de máquinas e ferramentas, fabricando mercadorias”, abrangendo desde o artesanato até instrumentos eletrônicos. As empresas prestadoras de serviços são aquelas cujas atividades não resultam na entrega de mercadorias, e sim da oferta do próprio trabalho ao consumidor. Por fim, as empresas comerciais estão relacionadas à venda de mercadorias de forma direta ao consumidor - comércio varejista - ou aquelas que compram do produtor para vender ao varejista, conhecido como comércio atacadista.

Niyama (2010, p. 8), classifica a estrutura empresarial no Brasil em sociedades anônimas de capital aberto ou fechado e sociedades por quotas de responsabilidade limitada. As sociedades anônimas têm responsabilidade legal de publicar as demonstrações contábeis na forma da lei societária, enquanto as sociedades por quotas não são obrigadas a publicar demonstrações financeiras. O mesmo ocorre para o Microempreendedor Individual – MEI que obtiverem faturamento anual até R\$ 60 mil e Empresas de Pequeno Porte – EPP. (Lei Complementar 123/06, art. 18-A, §1º).

## **2.3 Contabilidade no Setor Público**

### ***2.3.1 Breve Histórico a partir da Lei 4.320/64***

A Contabilidade Pública no Brasil se iniciou no Brasil Colônia, porém com a chegada da família real portuguesa que houve um incremento na atividade comercial devido um aumento dos gastos públicos, necessitando de um melhor aparato fiscal, criando assim o Erário Régio, em 1808, com o objetivo de arrecadar, distribuir e efetuar toda a administração financeira e fiscal. (Programa de Gestão Governamental, 2010). Até a primeira metade do século XX, a contabilidade no Brasil foi influenciada pela cultura contábil da Itália a partir da publicação de Luca Pacioli.

Um marco na Contabilidade Pública Brasileira foi a publicação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 que estatui “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Trata da Contabilidade no Título IX, dividido em quatro capítulos contendo: (1) Disposições Gerais, (2) da Contabilidade Orçamentária e Financeira, (3) da Contabilidade Patrimonial e Industrial e (4) dos Balanços. Essa Lei foi parcialmente recepcionada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 165, § 9º, inciso II que estabelece “normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

A Lei 4.320/64 é a base da Contabilidade Pública brasileira, sendo dividida em sistema orçamentário, financeiro, de compensação e sistema patrimonial, contudo a legislação é mais patrimonial e financeira do que contábil. (Niyama e Silva; 2013).

Em seu art. 85, a Lei estabelece que os serviços contábeis devam ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Outro fato relevante da Contabilidade Pública é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Essa norma institui o art. 163, § 9º, inciso I da Constituição Federal de 1988. (Lima et al, 2009, p. 17).

A LRF está inserida em um processo de redemocratização e descentralização do Estado brasileiro, com o intuito de captar e gerar recursos e decidir a alocação do gasto público. Nesse sentido, a LRF é fundamentada nos princípios do planejamento, transparência, controle e responsabilidade. (MATIAS-PEREIRA; 2010, p.337). No ponto de vista contábil, segundo Lima et al (2009, p.17), contribui para a evidenciação das informações

sobre a gestão da coisa pública. Por delegação dessas normas, a Secretaria do Tesouro Nacional expede Portarias e Instruções normativas que regem a Contabilidade Pública brasileira. (LIMA e CASTRO; 2013, p.4).

### 2.3.2 *Processo de Convergência*

A globalização acarretou na necessidade de se obter padronizações na economia, devido às disseminações de empresas multinacionais pelo mercado mundial de ações, por exemplo. A partir disso, a Contabilidade necessitou ajustar os seus princípios, normas e procedimentos com o intuito de garantir a comparabilidade e uniformidade das demonstrações contábeis, bem como das possíveis informações obtidas pelos usuários, para a tomada de decisão.

Devido a isso, o Ministério de Estado da Fazenda no que lhe confere suas atribuições, observando a “necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade” e considerando a importância dos entes públicos a disponibilizarem “informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização”, publicou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que em seu art.1º determina:

Art.1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente [...]. (BRASIL; 2008).

Portanto, a Secretaria do Tesouro Nacional “promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público” editado pela IFAC e pelo CFC com o objetivo de “garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público”. (Portaria nº 184, art. 2º, 2008).

O *International Federation of Accountants* – IFAC é uma organização global que representa a profissão contábil dedicado a servir o interesse público a partir do fortalecimento

da profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. (Portal IFAC). Segundo Niyama (2006; p.42), foi fundado em 1977, na Alemanha, no 11º Congresso Internacional de Contadores. Tem sede em Nova York. É composto por mais de 175 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições, sendo que o Brasil é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Seus membros se dedicam a promover a integridade, transparência e conhecimento especializado na profissão contábil.

Tem como missão, de acordo com o termo de referência da IPSASs (2010):

“servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância”.

O IFAC publica os padrões profissionais a partir de comitês especializados, são eles o Comitê de Padrões de Auditoria, Comitê de Educação, Comitê de Ética, Comitê de Contadores Profissionais para o Gerenciamento dos Negócios, Comitê do Setor Público e o Comitê de Auditores Transnacionais. (NIYAMA, 2006, p.43). Segundo o Termo de Referência das IPSAS, os principais componentes são o Código de Ética para Contadores Profissionais, Normas Internacionais de Auditoria (ISAs), Normas Internacionais de Educação e Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASs).

O *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB é um órgão normatizador independente responsável principalmente pela criação de normas contábeis de alta qualidade para o uso na preparação de demonstrações contábeis para melhor servir aos interesses públicos. Com isso, o IPSASB emitiu as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor público, as IPSASs, como também promovem a sua aceitação e convergência internacional. (Termo de Referência das IPSAS, 2010).

Para o desenvolvimento das IPSASs, o IPSASB procura, através do seu Grupo Consultivo, a contribuição de pronunciamentos emitidos pelo IASB, adaptando-os para o setor público, como também faz uso de órgãos normatizadores nacionais, autoridades reguladoras, órgãos profissionais contábeis, ente outros que tenham interesse em entidades públicas. (Termo de Referência IPSAS, 2010).

No Brasil, a convergência às normas internacionais foi instituída pelo CFC a partir do desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, publicadas ao final de 2008, que tem como objetivo “fornecer um novo arcabouço

conceitual” e “contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira”. (LIMA ET AL, 2009, p. 18), sendo essas normas alinhadas as IPSAS e o STN se responsabilizam pela interpretação, elaborando e publicando os manuais de contabilidade aplicada ao setor público, como o MCASP e o PCASP, a fim de cumprir com a padronização dos procedimentos.

É importante salientar que o CFC elaborou diversas normas conhecidas como NBC TSP, na qual a Resolução CFC nº 1.328/11 que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, em seu artigo 4º cita essas normas como Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público emitido pela IFAC. Porém, após a publicação das IPSAS traduzidas em 2010, o CFC não faz nenhuma referência acerca da existência dessas normas, citando apenas as IPSAS e a NBC T 16 como Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Os registros das normas NBC TSP são encontrados apenas na *internet*, quando se faz uma busca específica, sendo listadas no Anexo A desse trabalho.

### **2.3.3 Definição**

Segundo a tradução do IPSAS, o termo setor público se refere a governos nacionais, governos regionais, governos locais e entidades públicas relacionadas como agências, comissões, conselhos.

O glossário encontrado no portal da Câmara dos Deputados define setor público como “expressão que designa o conjunto de órgãos, entidades e empresas estatais pertencentes a uma determinada esfera do Governo”, sinônimo de Administração Pública.

A Administração Pública é um conjunto de órgãos com o propósito de cumprir os objetivos do Estado, visando à boa gestão da coisa pública. É dividida em administração direta e indireta. A direta compreende a estrutura administrativa do Legislativo, Executivo e Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública e suas subdivisões. Já a administração indireta são as autarquias, fundações, empresas públicas, sociedade de economia mista, aquelas que possuem personalidade jurídica própria vinculada por determinação em lei (ARAÚJO e ARRUDA, 2009, p. 4).

Lima e Castro (2013; p. 2) entende como entidade governamental qualquer entidade criada por legislação (federal, estadual, distrital ou municipal) que tenha autonomia para a gestão pública de bens, direitos e obrigações.

A contabilidade pública, segundo Araújo & Arruda, pode ser definida como:

[...] especialidade da contabilidade, que, baseada em normas próprias, está voltada ao registro, ao controle e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental. (2009, p.19).

Lima e Castro (2013) conceitua contabilidade pública como:

[...] conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e norma contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública. (2013, p.2).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público retrata através da NBC T 16.1, a Contabilidade aplicada ao Setor Público como:

“Ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.”

A partir disso, a contabilidade pública visa às movimentações patrimoniais diárias dessas entidades governamentais para que os administradores públicos avaliem se os objetivos estão sendo atingidos (LIMA e CASTRO, 2013, p. 1).

A Contabilidade Pública é aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, autarquias e fundações do Poder Público, como também nas entidades privadas que são financiadas por contribuições parafiscais. O seu objeto é o patrimônio público, coletando, registrando e controlando fatos que o afetam. (LIMA e CASTRO; 2013, p.2).

A função social precisa refletir o ciclo da administração pública com o intuito de evidenciar as informações para tomadas de decisões, para apresentação de contas e a instrumentalização do controle social. (NBC T 16.1, 2008).

Conforme o art. 89 da Lei 4.320/64, a contabilidade pública “evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”, sendo determinada no art. 83 a evidenciação “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

## **2.4 Características que diferem o Setor Público do Setor Privado**

A Contabilidade pública é marcada por características que a difere da Contabilidade em instituições com fins lucrativos. Mesmo em um país com um grande volume de transações feito pela Contabilidade no Setor Público, a maioria das normas contábeis está voltada para as entidades com fins lucrativos. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 303). Ao fazer a comparação entre o Setor Público e o Setor Privado, é possível observar diversas distinções entre sua forma de organização e de gestão, ocasionando em um tratamento contábil diferenciado para esses setores.

A Contabilidade Pública é feita pela análise do Setor Público. Entende-se como governo “a própria soberania em movimento e ação na realização dos fins superiores do Estado, expressando-se no plano interno e no plano internacional”. Pela concepção aristotélica, as formas de governo podem ser Monarquia, Aristocracia e Democracia, sendo seus sistemas presidencialismo, parlamentarismo e diretorial. (CAMPOS, 2006, p. 28). O Brasil adota o regime federativo peculiar, integrado pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e DF. (PESTANA, 2014, p. 18). A Constituição Federal em seu artigo 2º trata da repartição das funções governamentais, em Legislativo, Executivo e Judiciário. A autoridade do governo é delegada pelos cidadãos.

A Contabilidade Privada é feita pela análise das entidades com fins lucrativos. O dicionário Michaelis traz a definição de entidade como “existência independente, separada, ou autônoma”, “pessoa jurídica de direito privado ou público”. Portanto, uma entidade com fins lucrativos é uma empresa autônoma, com administração decidida pelo dono ou sócios, a partir de uma análise feita do mercado que será instituído o negócio, sendo observadas as leis necessárias para a abertura e a sua continuidade. Pode ser uma empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços. Aqui a autoridade é delegada pelo empresário ou sócio.

Dessa maneira, Niyama e Silva (2013, p. 305) afirmam que “a forma de organização do governo é única e não encontra paralelo nas empresas”.

Tendo como base o art. 37 da Constituição Federal de 1988, no que retrata os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que deverão ser obedecidos pela Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. Para um melhor entendimento sobre o Setor Público, é preciso abordar algumas características estruturais que o diferem do Setor Privado.

### ***2.4.1 Princípio da Legalidade e da Publicidade***

De acordo com Mello (2009, p.100), o princípio da legalidade é específico do Estado de Direito, é aquele que o qualifica e lhe dá a identidade própria. Sendo assim, é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo. Trata-o como o princípio de que todo o poder emana do povo, sendo os cidadãos os proclamados como os detentores do poder.

O princípio da legalidade alude o fato que toda atividade da Administração Pública deve estar prevista em lei, sendo impossível tolerar qualquer atividade administrativa não autorizada em lei, nem contrária a ela. (CAMPOS, 2006, p. 52). Hermes et al (1998, p. 31) cita principalmente as transações de compra de bens ou serviços na administração pública, pois o roteiro do processo licitatório é completo e vinculado.

Diferentemente do observado na administração pública, no setor privado predomina o princípio da autonomia da vontade, ou seja, é possível fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, sendo obrigado a somente fazer aquilo que a lei determina. (CAMPOS, 2006, p.52).

Portanto, o princípio da legalidade no Brasil significa que nada a Administração pode fazer senão o que a lei determina, só aquilo que a lei antecipadamente autorize, contrariando os particulares que podem fazer tudo o que a lei não proíbe. (MELLO, 2009, p. 105). Segundo Meirelles (2010, p.89, 90), “a lei para o particular significa ‘pode assim fazer’, para o administrador público significa ‘deve assim fazer’”. Destaca que além do princípio da legitimidade, também deve ser atendido à moralidade e a finalidade para a plena legitimidade da sua atuação.

Outro princípio é o da publicidade que aborda a transparência das ações administrativas, os atos administrativos devem ser divulgados para que todos os administradores tomem conhecimento. Tem como intuito o controle e vigilância sobre os órgãos, entidades e agentes públicos. A forma usual de divulgação é pela imprensa oficial, sendo essa ação conhecida como publicidade ativa, já que é a administração mostrando suas ações administrativas para a sociedade. A publicidade passiva consiste no particular buscar a administração para obter informações. (CAMPOS, 2006, p.53). Essa publicidade abrange atos concluídos e em formação, processos em andamento, atas de julgamentos das licitações e os contratos com quaisquer interessados, comprovantes de despesas, entre outros papéis ou documentos públicos que não estão em ordem de sigilo. (MEIRELLES, 2010, p.97).

Pestana (2014, p. 210) retrata o princípio da publicidade como “ordem constitucional brasileira, é a regra, enquanto o sigilo e a descrição na divulgação, a exceção”, ou seja, exige a divulgação de todos os conteúdos dos atos e das decisões já tomadas ou que se encontram sob formação no âmbito da Administração Pública.



Mello (2009, p.114) o contempla no direito à informação sobre os assuntos políticos pelo cidadão seja por seu interesse ou por apenas pelo fato de sê-lo. Meirelles (2010, p. 96) destaca que a publicação ou produz efeitos jurídicos é a do órgão oficial da Administração e não aquelas divulgadas pela imprensa, televisão, jornais.

O ente particular não tem a obrigatoriedade de publicar atos e fatos administrativos, como no ente governamental, podendo escolher quais documentos publicar, observando apenas a publicação de todas as informações que interferem em decisões de investidores.

#### ***2.4.2 Características do serviço prestado***

O governo é responsável por manter uma base estrutural e o funcionamento da sociedade de maneira adequada, a partir da manutenção de infraestrutura administrativa e de sistema legal. Para isso, as atribuições do governo estão divididas em três grupos: função alocativa, distributiva e estabilizadora. (NIYAMA e SILVA, 2013, p.305). Um instrumento importante para todas elas é o orçamento público. (GIACOMONI, 2012, p.23-25).

A função alocativa são os investimentos feitos pelo governo na infraestrutura econômica, segurança pública, saúde e educação para a população. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 305). Segundo Giacomini (2012, p. 23), a “atividade estatal na alocação de recursos justifica-se naqueles casos em que não houver a necessária eficiência de recursos por parte do mecanismo de ação privada (sistema de mercado)”, ou seja, os bens e serviços dessa alocação de recursos não precisam ser necessariamente produzidos pelo governo, mas serão financiados (pagos) pelo orçamento público.

A função distributiva permite o governo a auxiliar aqueles cidadãos mais carentes a ter uma melhora na qualidade de vida, através de programas sociais, sendo possível pela realização das despesas governamentais, pela receita a partir da tributação diferenciada pela renda ou produtos não essenciais. (NIYAMA e SILVA, 2013, p.305). Um exemplo de mecanismo fiscal eficaz é a utilização de tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevadas com transferências para aquelas mais baixas, levando como base o problema da distribuição tirar de uns para melhorar o outro. (GIACOMONI, 2012, p. 25).

A função estabilizadora é para manter a economia em funcionamento, dividida em quatro objetivos macroeconômicos: estabilidade nos níveis de preços, no equilíbrio da balança de pagamentos e no incentivo ao crescimento econômico, e manutenção de elevado nível de emprego da população. (GIACOMONI, 2012, p. 26).

### ***2.4.3 Características do processo administrativo***

Em uma organização, o processo administrativo está organizado em planejamento, execução e controle. Segundo Pinto (2014, p. 26) apud Lukes e Schnorrenberger (2009), o planejamento “orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos”. O controle pode ser definido como a “ação necessária para assegurar a execução dos objetivos, dos planos, das políticas e dos padrões estabelecidos”. (PINTO *apud* WELSCH, 2014, p.45). A Execução começa a partir da aprovação do orçamento, a partir da gestão e verificação se os objetivos estão sendo atingidos.

Na Contabilidade pública, o controle está em destaque. Na gestão financeira tem foco no orçamento público, sendo elaborado e executado a partir dos controles dos recursos financeiros por parte do Legislativo e dos órgãos de controle do Executivo. No ciclo orçamentário, exige uma elaboração e aprovação anual das despesas e receitas, sendo que para a sua execução é necessário à autorização prévia do orçamento. Aqui, o controle é obtido a partir do confronto entre o orçado e o realizado. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 306).

Numa empresa privada, o foco está na execução, visando à mensuração do fluxo dos recursos econômicos.

### ***2.4.4 Natureza do processo decisório***

O processo decisório no governo é um processo político, ou seja, existem jogos de interesses, conflitos de opiniões. Para a aprovação do orçamento, Giacomoni (2012, p. 274) explica que é preciso formalizar os seguintes atos: decretação (decisão, julgamento) pelo Poder Legislativo, sanção (ato de confirmação a lei) pelo chefe do Poder Executivo e a promulgação por um ou outro poder (publicação do texto legal). Além disso, eles formar opiniões visando o curto prazo, já que existe o processo eleitoral, apresentando uma despreocupação com os princípios da contabilidade. (NIYAMA e SILVA, 2013, p.306).

Entretanto, em uma empresa privada, o processo decisório está voltado para os gerentes, administradores da empresa que detêm do poder de decisão. Precisam estar preparados para agir no futuro, conhecendo tanto o passado como o presente da empresa, visando em decisões a serem tomadas com maior segurança. (IUDÍCIBUS, 2010b, p.3). Iudícibus et al (2010, p.6) define processo decisório como “conjunto de ações que faz com que se consiga a obtenção dos objetivos desejados, definidos pelo planejamento”.

#### ***2.4.5 Características da Contratação de Serviços e Realização de Compras – Licitação e Contrato***

A Administração Pública, a fim de desempenhar suas atividades, muitas vezes depende da aquisição de bens, serviços e obras. Então, para a sua realização é necessária a contratação de pessoas privadas, físicas ou jurídicas que fornecem, prestam ou realizam determinada atividade, a partir de uma celebração de contrato. (CAMPOS, 2006, p255).

Todavia, para a escolha da empresa ou pessoa que irá desempenhar a atividade para o Estado, é instituído, pelo art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988, e regulamentada pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, o processo licitatório bem como suas normas para a licitação e contratos da Administração Pública. O art. 2º cita as atividades que devem ser precedidas de licitação, tais como as “obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros”.

Oliveira (2014, p. 25) define licitação como “processo administrativo utilizado pela Administração Pública e pelas demais pessoas indicadas pela lei com o objetivo de selecionar a melhor proposta, por meio de critérios objetivos e impessoais, para celebração de contratos”. A licitação pública, segundo Campos (2006, p. 255), tem fundamento básico nos princípios da isonomia e da eficiência, isto é, todos devem ser tratados sem nenhum favoritismo ou desmerecimento, não podendo o administrador público escolher livremente o beneficiado pelo contrato, como também deve ser realizada visando à relação satisfatória entre os custos despendidos e o benefício auferido. Podem participar das licitações todas aquelas pessoa físicas ou jurídicas que atendam aos requisitos fixados em lei e no instrumento convocatório. (PESTANA, 2014, p 326).

França *apud* Mello (2013, p. 18), elucida licitação “um certame que as entidades governamentais devem promover e no qual abrem disputa entre os interessados em com elas travar determinadas relações de conteúdo patrimonial, para escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas” fundamentando-se “na ideia de competição, a ser travada isonomicamente entre os que preencham os atributos e aptidões necessários ao bom cumprimento das obrigações que se propõem assumir”.

Diferentemente, o Setor Privado não obtêm normas estabelecidas no que diz respeito à contratação de serviços ou na compra de bens, podendo os empresários escolherem de forma e critérios que os mesmos determinarem, de acordo com o interesse próprio da empresa.

#### ***2.4.6 Características da Contratação de Pessoal – Concurso e Contrato***

O Setor Público necessitando desempenhar suas atividades criou o cargo público, que segundo o art.3º da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, estabelece como o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser acometidas a um servidor. Pode ser classificado quanto a sua forma de provimento em cargos comissionados e cargos efetivos. Gasparini (2012, p.333) define como provimento “ato administrativo mediante o qual a autoridade competente dá a um cargo seu devido titular”.

Campos (2006, p. 491) denominam cargos comissionados como aqueles de livre nomeação e exoneração, de preenchimento de caráter provisório. Já o cargo efetivo é aquele cujo preenchimento se faz permanente, iniciando com a nomeação e se completa com a posse do servidor no cargo público. Nesse caso, o desligamento do servidor somente pode ocorrer em caso de descumprimento previsto em lei. Pela Constituição Federal, art. 37, inciso II, como também o art.10 da Lei nº 8.112/90, a nomeação para esse tipo de cargo necessita de prévia habilitação em concurso público de prova ou de provas de títulos, obedecidos à ordem de classificação e o prazo de sua validade.

O propósito dessa exigência é evitar o favorecimento subalternos que possam beneficiar pessoas sem condições de preencher os requisitos mínimos para o cargo, como também assegurar a aplicação do princípio da igualdade. (PESTANA, 2014, p. 114). Campos (2006, p. 498) cita a observância nos princípios da isonomia, moralidade e eficiência, ou seja, amplo acesso ao povo brasileiro sendo ressaltado a prévia habilitação em concurso público, o afastamento de preencher os cargos públicos efetivos por critérios de parentescos, amizade, como também a escolha daqueles mais bem preparados para o exercício da atividade pública.

É importante salientar sobre a estabilidade dos servidores públicos após três anos de efetivação no exercício do cargo, prevista no art. 41 da Constituição Federal de 1988. Sendo que, o servidor público apenas perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitado em julgado, por processo administrativo sendo assegurado ampla defesa, mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho. Desta forma a força de trabalho do setor público permanece permanente independente na necessidade da sua força de trabalho

No entanto, observando o Setor Privado percebe-se que a forma de contratação de pessoas para desempenharem determinada atividade difere da observada no Setor Público, sendo possível a escolha mediante afinidade, parentesco, ou amizade, a partir de uma celebração de contrato, cujas cláusulas podem ser direcionadas para o bem próprio da empresa, devendo ser obedecida apenas o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 e suas respectivas alterações, que trata da Consolidação das Leis do Trabalho.

**Quadro 1** – Diferença entre o Setor Público e o Setor Privado

Características	Setor Público	Setor Privado
Princípios	Predomina o da Legalidade e Isonomia. Exige a publicidade de informações.	Predomina o da autonomia da vontade.
Serviço Prestado	Função alocativa, distributiva e estabilizadora.	De acordo com a missão da empresa.
Processo Administrativo	Foco no Controle, confronto entre o orçado e o realizado.	Foco na execução.
Processo Decisório	Foco no resultado político	Foco no resultado Financeiro
Contratação de Serviços	Processo licitatório.	Escolha pela preferência, firmado por contrato.
Contratação de Pessoal	Predomina a contratação por concursos públicos.	Contratação feita pela preferência do gerente.

Fonte: citadas nos textos acima.

## **2.5 Características que diferem a Contabilidade no Setor Público e no Setor Privado**

### **2.5.1 Características da Receita**

No Governo, Niyama e Silva (2013, p. 304) descreve a receita baseada nas características dos serviços prestados, nas características do contribuinte. Lima e Castro (2013, p.115) conceituam como “recursos recebidos na gestão”, sendo classificadas como receitas correntes e receitas de capital. A Lei nº 4.320 de 1964 determina em seu artigo 11, §1º, §2º:

Art. 11 – A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, superávit do Orçamento Corrente.

Outro ponto é sobre a fonte de receita ser obrigatória, como ocorre com os tributos que devem ser pagos pelos cidadãos. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 304). Giacomoni (2012, p.141) refere-se às fontes de receitas como o “segundo critério classificatório da receita”, representadas pelas “conta analíticas e sintéticas em que se subdividem as Receitas Correntes e as Receitas de Capital”, como também aborda a obrigatoriedade para todos os orçamentos

públicos, cabendo a cada instituição detalhar a o classificador de forma para atender suas necessidades.

Outro aspecto é a inexistência da relação direta entre o pagador e o serviço recebido, como é o caso da iluminação pública, e consequentemente a difícil mensuração da qualidade e quantidade dos serviços prestados pelo governo. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 305).

Em uma empresa, a receita só ocorre com a entrega do produto, seja ele prestação de serviço ou venda de mercadorias. Posto isso, a fonte de receita é discricionária, já que resulta da vontade do cliente, constituindo o único critério para a determinação do preço o valor dos serviços ou das mercadorias, escolhido pelo empresário. Portanto, sempre existirá uma relação entre o pagamento e o produto entregue. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 304).

### ***2.5.2 Características de Financiamento***

O financiamento das atividades de uma instituição pode ser obtido a partir de dois tipos de transações: com contraprestação e sem contraprestação. As IPSAS (2010, p.282) traz o conceito de transações com contraprestações como aquela entidade que “recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e dá diretamente valor aproximadamente igual à outra entidade na troca”, por meio de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos. As transações sem contraprestação são definidas como aquela que a “entidade tanto recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos sem dar diretamente valor aproximadamente igual e troca, ou dá valor a outra entidade sem receber diretamente valor aproximadamente igual em troca”.

No setor privado ocorrem apenas as transações com contraprestação, ou seja, existe uma relação de troca de bens ou serviços, será recebido um ativo/passivo e em troca um valor correspondente.

No setor público, as IPSAS abordam duas normas tratando sobre o assunto, as IPSAS 09 - Receitas de Transação com Contraprestação e as IPSAS 23 – Receita de Transação sem contraprestação. A IPSAS 09 foi baseada no setor privado, sendo caracterizada por transações onde ocorre uma troca, como ocorre na compra ou venda de mercadorias de serviços, bem como em aluguel de itens do ativo imobilizado, a valor de mercado. Entretanto, quando se trata das transações sem contraprestações, IPSAS 23, está se referindo a maioria das receitas das entidades do setor público, já que resultam dos tributos, das transferências monetárias ou não monetárias, como multas, doações, subsídios. A IPSAS 23 (2012, p. 669) aborda também aquelas transações adicionais nas quais não ficam claras se são com ou sem contraprestação, necessitando, nesse caso, de uma avaliação da essência da transação.

A IFAC iniciou o processo de construção das IPSAS tendo como base nas normas emitidas para o setor privado pelo IASB, até determinado ponto que se apliquem ao setor público. Com isso, ocorre uma dificuldade na interpretação e no tratamento das informações de custos no setor público, já que as mesmas não são análogas ao setor privado quando se trata das transações sem contraprestações.

### ***2.5.3 Investimento em ativos que não produzem receita***

A IPSAS refere-se ao conceito de Ativo como recursos controlados por uma entidade, a partir de eventos passados, do qual se espera que resultem em “fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade”. Já o CPC 00 define como recurso controlado pela entidade, resultado de eventos passados e do qual se espera um futuro benefício econômico.

A partir disso, observa-se que os investimentos feitos pelo Setor Público nem sempre geram uma receita, já que podem representar um serviço para a entidade. Niyama e Silva (2013, p.306) retratam os investimentos aplicados pelo governo em ativos permanentes, tais como prédios, equipamentos, veículos, não tem uma preocupação com a apuração do lucro líquido, não está preocupado em gerar receitas e sim em mensurar os benefícios que serão gerados por esses ativos, um desafio para a área pública. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 306).

No caso de uma empresa privada, o investimento tem preocupação em gerar uma receita, conforme o conceito de ativo no CPC que está associado a uma geração de riqueza.

### ***2.5.4 Características Orçamentária***

Pires (2002, p. 70) aborda orçamento como “um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período”, tendo como função principal o controle de recursos utilizados pelo governo para o fornecimento das necessidades da população.

O processo orçamentário é composto por 4 etapas dinâmicas, chamado de ciclo orçamentário, são elas: elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução orçamentária, controle de avaliação da execução orçamentária. (GIACOMONI, 2012, p.215). Correspondem ao período de tempo que se processam as atividades típicas do Orçamento Público. (LIMA e SILVA, 2013, p.28).

O planejamento orçamentário consiste na elaboração de três instrumentos, composto pelo Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. O Plano Plurianual é composto por ações com metas para quatro anos, iniciando a

partir do segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo, com principal objetivo de conduzir os gastos públicos. A LDO define diretrizes para a elaboração e execução do orçamento, apresentando metas para cada ano. Por fim, a LOA é o orçamento propriamente dito, reservando recursos para as metas de cada ano, levando em consideração a LDO. (LIMA e CASTRO, 2013, p. 14-22).

Observa-se que o orçamento no Setor Público é integrado por diversas fases, planos, metas a serem seguidos, passando por órgãos que verificam as necessidades incluídas para então ocorrer sua aprovação e, por fim, executar todo o planejamento. Diferentemente disso, o Setor Privado elabora seu orçamento de forma mais simplificada, confrontando as estimativas dos gastos e ganhos de determinado período, necessitando apenas da aprovação do gerente designado.

### **2.5.5 Flexibilidade das Normas Contábeis**

Existem dois tipos de sistema legal que um país pode ser classificado, influenciando a forma que a contabilidade será desempenhada. O sistema *commom-law* teve origem na Inglaterra, caracteriza-se pelas regras serem menos abstratas (JAKOBI e RIBEIRO, 2014, p.21), não tem a necessidade de detalhar as regras a serem aplicadas, presume o que não é proibido, é aceito. (NIYAMA, 2006, p. 25). Nesse sistema, o profissional contábil precisa interpretar as normas para casos particulares, facilitando o uso da criatividade como também a manipulação das normas para uso indevido.

Em um país onde prevalece a tradição jurídica *code law*, “o contador é acostumado a cumprir normas” (NIYAMA, 2014, p.88), já que é “requerido um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas”. (NIYAMA, 2006, p.26). Antunes (2014, p.46) apud Ball, Kothari e Robin (2000, p.1) afirmam que “a contabilidade de países com direito romano (*code Law*) sofre maior influência governamental”, como é o caso do Brasil.

A partir dessa observação, Niyama e Silva (2013, p. 304) destaca uma diferença no grau de discricionariedade das normas, pois no setor privado é observado uma maior flexibilidade nas normas contábeis, sendo possível um maior leque de interpretação e uso das normas existentes, enquanto que no setor público essa possibilidade de fazer escolha entre normas contábeis não ocorre.

Outro aspecto observado é o governo normalmente ser monopolista, ou seja, o governo tem o domínio completo do mercado, não sendo questionado quanto a isso. Diferentemente do que se observa na iniciativa privada onde não podem ocorrer monopólios,



já que desapareceria a competitividade entre as empresas. Por fim, Ruppel (2004, p.12) destaca outra característica do governo, o orçamento único que, quando aprovado e adotado, o governo só pode gastar o que esta legalmente autorizado.

#### ***2.5.6 Uso e Usuários da Contabilidade***

A Contabilidade Pública deve procurar responder se a execução orçamentária esta de acordo com as normas e com a lei que aprovou o orçamento deve esta voltada para o controle dos gastos públicos, refletindo assim em uma melhor qualidade da gestão. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 307).

A Contabilidade no Setor Privado deve está voltada aos interesses dos sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias, preocupando com a rentabilidade e segurança dos seus investimentos, necessitando de informações resumidas para que cheguem a respostas claras e concisas. (IUDÍCIBUS ET AL, 2010, p. 2).

Diferentemente das empresas privadas, cujos usuários são aqueles interessados nas informações geradas pela empresa (investidores, por exemplo), os usuários do setor público são os cidadãos, sejam eles contribuintes ou não, a imprensa, grupos de pressão, o Poder Legislativo, entre outros. Devido a isso, as informações contábeis devem ser divulgadas de forma que todos, independentes de conhecimento específico, consigam ter compreensão e acesso as informações produzidas. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 307).

### **2.6 Teorias do Patrimônio Líquido**

O Patrimônio Líquido pode ser visto de distintas maneiras, influenciando os procedimentos contábeis e sendo relevante para a apresentação das demonstrações contábeis.

Niyama e Silva (2013, p. 193) explicam que “cada teoria interpreta a posição econômica de uma entidade de maneira diferente, interferindo na sua evidenciação”. A teoria do patrimônio líquido, segundo Alver (2007, p. 45), postula como os elementos do balanço patrimonial são relacionados e têm implicações para o passivo e o patrimônio líquido, destacando as teorias da entidade e do proprietário.

Schroeder et al (2009, p. 498), ao visualizar a aplicabilidade das várias teorias do patrimônio líquido, é importante salientar que o propósito de uma teoria é fornecer uma justificativa para alguma ação. Essas teorias ganharam destaque porque os interesses dos proprietários eram vistos como uma força condutora na preparação das demonstrações financeiras. Entretanto, com o passar do tempo, os interesses dos outros usuários da

informação tornaram mais significativos, fazendo com que os contadores fizessem alterações nos relatórios financeiros.

### ***2.6.1 Teoria da Propriedade***

Segundo Gaffikin (2005, p.5) a Teoria do Proprietário existe desde os primórdios das partidas dobradas, porém devido à falta de textos científicos produzidos nessa época é questionável a verdadeira origem dessa teoria. Em 1908, Charles Ezra Sprague, com o intuito de aprimorar a teoria na Contabilidade para um melhor ensino, publicou seu livro “The Philosophy of Accounts”, sendo um dos primeiros a racionalizar a Contabilidade, articulando diferentes elementos, como o capital representando o interesse do proprietário. Introduziu o conceito de Ativo é igual ao Passivo mais Patrimônio Líquido. A relação da teoria da propriedade é articulada:

Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo. (HENDRIKSEN e BREDA, 2009, p.466).

A partir disso, Niyama e Silva (2013, p. 193) destaca que a teoria do proprietário “foca a atenção na figura do proprietário”, pela qual a “entidade existe para satisfazer aos objetivos e necessidades do dono”, com a finalidade de determinar “a riqueza líquida do proprietário”. Hendriksen e Breda (2009, p. 466) supõem que “os ativos pertencem ao proprietário e que os passivos são obrigações do proprietário”.

Segundo Alver (2007, p. 47), a visão da teoria do proprietário desenvolveu-se juntamente com as empresas de pequenos negócios e empresas individuais, sendo os relatórios financeiros elaborados na premissa de que o proprietário é o foco principal das demonstrações financeiras.

Nessa visão, as receitas são consideradas aumentos da propriedade e as despesas as diminuições, sendo a diferença entre elas o lucro do proprietário, representa sua riqueza. Além disso, os dividendos são considerados distribuição de resultado, enquanto os juros são despesas financeiras. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 194).

A Teoria do Proprietário não é facilmente aplicada na sociedade por ações, como ocorre nas firmas individuais como forma de organização e na sociedade de pessoas, pois nesse ocorre “uma relação pessoal entre a gestão da empresa e a propriedade” e neste é “organizada de acordo com o direito comum”. (HENDRIKSEN e BREDA, 2009, p. 467).

Iudícibus (2015, p.168) afirma que “essa forma de entender o patrimônio líquido facilita a aplicação e a explicação do funcionamento das contas”. Niyama e Silva (2013, p. 194) mostram que essa teoria esta presente através da Demonstração do Resultado, já que ressalta o lucro líquido do exercício, como também o cálculo do lucro por ação,

evidenciando o interesse do proprietário. Nessa teoria, os relatórios financeiros são feitos com base na premissa de interesse do proprietário, sendo esse responsável pelas decisões. (SCHROEDER ET AL, 2009, p.498).

Portanto, o objetivo principal da teoria do proprietário é a determinação e análise do patrimônio líquido, levando em consideração, de acordo com Alver (2007, p.46) que a empresa é considerada o investimento de capital ou ativos líquidos do proprietário. Essa teoria refere-se à corporação simplesmente como um instrumento dos proprietários.

### ***2.6.2 Teoria da Entidade***

O surgimento dessa teoria deu-se próxima a teoria do proprietário, como uma visão alternativa, já que alguns acreditavam que a corporação existia como uma entidade legal, separando a ideia trazida que o proprietário e a entidade eram figuras iguais. (GAFFIKIN, 2005, p.5). Niyama e Silva (2013, p.195) abordam o surgimento no final do século XIX e início do século XX devido “o crescimento das grandes companhias e a necessidade de separar a gestão da propriedade”. Sendo assim, a empresa é vista como tendo uma “existência, ou mesmo personalidade jurídica”. (HENDRIKSEN e BREDAS, 2009, p. 467).

Nesse caso, o centro de interesse é a entidade, passando o patrimônio líquido a ser considerado uma “fonte de recursos para o ativo”. Assim, a visão é representada por Ativos é igual às Obrigações, que engloba os passivos e o patrimônio líquido, representada pela expressão:

Ativo = Obrigações. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 195).

Diferentemente do que ocorre na teoria do proprietário, as receitas são tratadas como produto da empresa, enquanto que as despesas são suas deduções, sendo a diferença o lucro da empresa que podem ser distribuídos aos acionistas ou reaplicados no negócio. Então o lucro líquido “simplesmente representa uma variação residual do patrimônio depois de deduzidos todos os outros direitos”. Por fim, os juros sobre as dívidas são tratados como distribuição de lucro da empresa e não como despesas. (HENDRIKSEN e BREDAS, 2009, P. 467-468).

A Teoria da entidade se concentra nos ativos da empresa, deixando o patrimônio líquido em plano secundário. Com isso, não existe uma diferença fundamental entre o passivo e o patrimônio líquido, pois ambos fornecem capital para a entidade. (ALVER, 2007, p. 47).

A Teoria da Entidade, conforme Riahi-Belkaoui (2004, p.216), é mais aplicada à forma cooperativa da empresa, que é separada e distinta dos proprietários. A essência da teoria está baseada nos credores, bem como os acionistas, a contribuir com recursos para a

entidade, sendo que a entidade existe de forma separa e distinta desses grupos. (SCHROEDER ET AL, 2009, p.499).

### **2.6.3 Teoria do Fundo**

Idealizada por William Vatter, essa teoria é baseada na equação:

Ativos = Restrições sobre os ativos (fundos) (IUDÍCIBUS, 2010, p. 170).

Segundo Hendriksen e Breda (2009, p. 470), essa teoria trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades, com base na contabilidade. Consiste na criação de um fundo no ativo focado na gestão e no uso apropriado dos ativos. Os ativos representam os possíveis serviços de fundos ou unidade operacional, os passivos são as restrições gerais do fundo ou do ativo e o capital investido representa as restrições legais ou financeiras no uso de ativos, podendo ser liquidado apenas com autoridade específica.

Kam (1190, p.310) caracteriza um fundo como uma unidade de operação, um centro de interesse, com um fim específico ou conjuntos de atividades, que consiste em ativos ou obrigações. Cada fundo é destinado a cumprir um propósito e os serviços incorporados no ativo são o principal meio para atingir esse fim.

Desenvolvida com o intuito de auxiliar os governantes no uso dos recursos públicos. Para ser criado um fundo é necessário que exista uma homogeneidade e um objetivo unificador, podendo cada fundo ter uma Contabilidade diferente. O fundo, também deve dar ênfase à informação de curto prazo, já que existe um prazo de vida. (NIYAMA e SILVA, 2013, p. 308). Outro fator observado é que o lucro não é considerado o ponto central da Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2015,p. 170).

Um problema é a dificuldade de obter informações mais gerenciais, especialmente informações sobre o custo de um serviço. (NIYAMA e SILVA, 2013, p.308).

Mesmo sendo encontrada com maior utilidade em instituições governamentais e sem fins lucrativos, a teoria do fundo pode ser relevante em áreas específicas de interesse dentro da sociedade de ações como também em uma forma específica de organização de empresas. (HENDRIKSEN e BREDA, 2009, p. 470). O governo brasileiro utiliza essa teoria do fundo na Contabilidade pública, porém essa abordagem tende a inexistir devido à aproximação da Contabilidade pública com a Contabilidade Internacional através das IPSAS. (NIYAMA e SILVA, 2013, p.309).

Segundo Riahi-Belkaoui (2004, p.216), a teoria do fundo é útil, principalmente, para governo e organizações em fins lucrativos. Hospitais, universidades, unidades governamentais estão envolvidos em operações multifacetadas que justificam os fundos separados.

**Quadro 2** – Diferença entre a Contabilidade no Setor Público e no Setor Privado

Características	Contabilidade Pública	Contabilidade Privada
Grau de Discricionabilidade das normas contábeis.	Não Flexível.	Flexível.
Receita	Obrigatória, baseado na imposição.	Discricionária, baseada na vontade do cliente.
Financiamento	Predomina transações sem contraprestação.	Transações com contraprestações.
Orçamento	Único, compostos por PPA, LDO e LOA.	Confrontação das receitas e despesas.
Investimentos	Não está voltado para a geração de receita.	O investimento precisa gerar uma riqueza para a empresa.
Uso da Contabilidade	Voltada para responder se a execução orçamentária está de acordo com o orçamento aprovado, voltada para o controle dos gastos públicos.	Gerenciar a empresa, com o objetivo de aumentar o lucro.
Usuários Primários	Cidadãos.	Usuários externos, tais como investidores.
Teoria	Baseada na Teoria do Fundo	Baseada na Teoria da Entidade.

Fonte: adaptado de Nyiama e Silva, 2013.

O quadro 2, ao retratar pontos existentes de diferenças entre a Contabilidade aplicada ao Setor Privado e a aplicada ao Setor Público, utiliza algumas generalizações para trazer de forma resumida principais diferenças apontadas. Ao tratar da receita desses dois setores, o setor privado é caracterizado pela vontade do cliente quanto a compra de um bem ou serviço, ou seja, para a geração de uma receita o cliente tem que optar pela escolha da compra. O que não ocorre no setor público, já que a receita pode ser impositiva, não existindo esse livre arbítrio quanto a geração da receita, como é o caso dos impostos. Outro ponto observado, diz respeito aos usuários primários. O setor público necessita publicar todas as suas informações, não podendo ocultá-las. Então, mesmo entendendo que a Contabilidade em si é feita direcionada aos gestores desse setor para fins de tomada de decisões, as informações da Contabilidade aplicada ao setor público necessita ser transparente para todos os cidadãos, tendo esses acesso a todas as informações que desejar. Diferentemente da Contabilidade aplicada ao setor privado, que necessita apenas divulgar aquelas informações relevantes quanto a tomada de decisões, visando os investidores ao elaborá-las.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Michel (2009, p.35) entende por metodologia científica um caminho que procura a verdade em um processo de pesquisa, para adquirir conhecimento, a partir de procedimentos científicos. O método científico pode ser caracterizado como uma “sequência de operações realizadas pelo intelecto para atingir certo resultado”, é o percurso feito para se atingir um objetivo, um fim. (MMATIAS-PEREIRA, 2012, p.30).

Beuren (2013, p. 76-92) afirma que no rol de procedimentos científicos existem os delineamentos, a maneira pela qual a pesquisa é estruturada. A partir disso, define três categorias para uma melhor pesquisa científica em Contabilidade. A primeira é a pesquisa quanto aos objetivos, podendo ser pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa; quanto aos procedimentos, divididas em estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, experimental ou participante; por fim, classifica quanto à abordagem, em pesquisa qualitativa ou quantitativa.

Com relação aos objetivos, o presente estudo pode ser classificado como pesquisa exploratória, pois há pouco conhecimento e estudo sobre a similaridade e diferenças nas normas aplicadas ao setor público e ao setor privado. Marion et al (2010,p.56), aborda a pesquisa exploratória como aquela que há escassos ou nenhum conhecimento acumulado e sistematizado, visando explorar a complexidade do fenômeno. Para se chegar a essa conclusão, foi feita uma busca por periódicos, no site da CAPES, porém foram encontrados poucos periódicos abordando assuntos correlacionados e nenhum abordava exatamente o tema proposto por esse trabalho.

Quanto aos procedimentos utilizados predomina a pesquisa documental, baseando em materiais que podem ser reelaborados, a partir de informações dispersas, podendo ser elaborado um novo material como fonte de consulta. (BEUREN, 2013, p. 89). Por fim, a abordagem de pesquisa utilizada foi à qualitativa, pois a análise será baseada nas definições das normas contábeis aplicadas ao setor público e ao setor privado, sendo então os dados descrições e narrativas precisando ser analisados e interpretados. (MARION ET AL, 2010, p. 58).

Portanto, tendo como base o estudo realizado no referencial teórico, será feita uma análise das definições utilizadas nas normas contábeis aplicadas ao setor privado, comparando-as as normas contábeis do setor público. Serão vistos os conceitos de ativos,

passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas, caracterizando e identificando as diferenças existentes nesses dois setores.

Para isso será utilizado a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, o CPC 00 (tradução feita pelo IASB em conjunto com a FASB) que corresponde ao *The Conceptual Framework for Financial Reporting* da IFRS, emitido pelo IASB, representando as normas do setor privado. Como também será utilizado as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Públicos referentes à International Public Sector Accounting Standards, conhecidas como as IPSAS, adotando tanto a versão em português de 2010 como a versão atualizada, ainda não traduzida, de 2015.

#### 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A convergência, no setor privado, das Normas de Contabilidade no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade tem como objetivo trazer transparência e comparabilidade nas demonstrações financeiras de uso comum, sendo possibilitado pela Lei nº 11.638/07 que adotou as IFRSs no Brasil.

Com a adoção das IPSAS para o setor público no Brasil, o IPSASB acredita que será obtido uma melhoria significativa na qualidade das demonstrações contábeis por entidades do setor público para fins gerais, gerando decisões mais sólidas sobre a alocação de recursos por governos, aumento de transparência e *accountability*. (IPSAS, 2010, p.25). É importante lembrar que a elaboração das IPSASs foram baseadas nas normas emitidas pelo IASB, órgão normativo da IFRS.

A estrutura conceitual das demonstrações contábeis, tanto para o setor público quanto para o setor privado, são compostas por cinco elementos, são eles: ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas. O entendimento desses conceitos básicos e fundamentais, bem como os critérios de reconhecimento e mensuração, são de suma importância a fim de preparar e apresentar uma demonstração contábil ou simplesmente compreender a informação contida em uma demonstração publicada por entidade privada ou ente público.

Será utilizado para uma análise comparativa a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - CPC 00, que corresponde a Framework IFRS traduzidas para o português, e as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, elaboradas pela IFAC, que foram traduzidas para o português, com o intuito de observar as principais divergências entre as definições desses elementos em dois setores que apresentam características (estrutura, objetivo, usuário) particulares. Também será utilizada a versão atualizada da IPSAS, publicada em 2015, porém ainda não foi traduzida para o português, objetivando obter uma informação mais recente.

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. (IPSAS 01, 2010). Para a sua elaboração é preciso levar em consideração a premissa subjacente de continuidade da entidade. Esse princípio básico é destacado de suma importância tanto no setor privado quanto no setor público.

O CPC 00, norma do setor privado, aborda a questão da continuidade da entidade tendo em vista a premissa de que a mesma está em atividade – *going concern assumption* – e



assim irá se manter por um futuro previsível, não tendo a intenção de liquidação nem a necessidade. Caso a entidade tenha a intenção ou a necessidade de liquidação, deve elaborar as demonstrações contábeis em bases diferenciadas, devendo divulgar a base utilizada.

As IPSAS 01 (2015, p.173, tradução nossa) traz como pressuposto o mesmo princípio da continuidade para a elaboração das demonstrações contábeis, caracterizando-a semelhante o CPC 00. Acrescenta que os responsáveis devem levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, tendo pelo menos doze meses a partir da data de aprovação das demonstrações contábeis. Exemplifica o caso de continuidade de um governo sendo avaliado com base no seu poder de arrecadar taxas ou impostos, mesmo quando operam com ativos líquidos/patrimônio líquido negativo. Afirma que a determinação da adoção da premissa de continuidade se é apropriada ou não, é mais relevante para as entidades individuais do que para o governo como um todo.

Os elementos das demonstrações contábeis são divididos em dois tipos, que retratam os efeitos patrimoniais e financeiros, são eles: os elementos relacionados diretamente com a mensuração patrimonial e financeira e os elementos relacionados diretamente com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado. (CPC 00, 2011).

Os utilizados na composição do balanço patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Inicialmente, para a definição dos elementos, é utilizada as características essenciais.

Os elementos que são relacionados à mensuração do desempenho na demonstração de resultado são as receitas e as despesas. A elaboração da demonstração de resultado pode trazer outros indicativos como resultado por ações, retorno do investimento, auferindo a performance da entidade. (CPC 00, 2011).

#### **4.1 Ativo**

O CPC 00 (2011) define o ativo como “recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

A definição encontrada na IPSAS 01 (2010, p.38) refere-se a “recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se espera que resultem fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade”. A IPSAS 01 atualizada (2015, p. 164), não traz nenhuma alteração na definição do ativo.

Considerando que o CPC 00 (2011) aborda as normas vigentes para o Setor Privado e as IPSAS (2015) referem-se às normas do Setor Público, é observado uma colossal semelhança, exceto pelo termo acrescentado “potencial de serviços” referente ao setor público. Logo, para compreender um ativo, é necessário entender as três características basilares para o tal ser reconhecido, sendo observando que as mesmas englobam os dois setores.

O primeiro a ser tratado é o benefício econômico futuro, sendo caracterizado pelo CPC 00 como o potencial de contribuir para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa, de forma direta ou indiretamente, podendo esse potencial ser produtivo, fazendo parte da atividade operacional da empresa, ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa, ou reduzir as saídas de caixa. Hendriksen e Breda (2009, p. 285) destaca que “deve haver algum direito específico a benefícios futuros ou potencial de serviços”, sendo necessário gerar um benefício ou potencial positivo, não podendo ser nulo ou negativo, como também não podem ter expirado.

Esse benefício ou serviço de uma entidade é relacionado com as atividades que geram lucro, algo economicamente vantajoso para a entidade, representados por recursos econômicos. Existem duas características para esses recursos. Eles podem ser escassos, ou seja, não existe uma quantidade suficiente para a quantidade de pessoas que querem ou são úteis, satisfaz a necessidades humanas. Essa segunda característica é que se refere aos benefícios econômicos futuros citado anteriormente. (KAM, 1990, p.102).

Niyama e Silva (2013, p.118) retrata da relação que o IASB faz na definição do ativo com um bem econômico, observando o fato de que não é necessário obter uma forma física para ser considerado um ativo, como exemplo uma patente. Por fim, ressalva sobre o termo “futuro” ou “provável”, pois mesmo gera um grau de incerteza quanto ao fluxo que será recebido, o que não impede de classificar um ativo. Iudícibus (2010a, p.125) junto com o Professor Martins, afirma que o ativo precisa ter algum direito específico a benefícios futuros como exemplo a proteção à cobertura de sinistro, ou apresentar uma potencialidade de serviços futuros, que gerem fluxos de caixas futuros para a entidade.

A segunda característica a ser considerado são os recursos controlados por uma entidade. Hendriksen e Breda (2009, p.285) explicam que os direitos devem pertencer a algum indivíduo ou empresa, podendo esse também ser compartilhado, obtendo algum poder legalmente respeitável sobre os direitos ou serviços, ou alguma evidência que o benefício econômico futuro é provável. Iudícibus (2010a, p. 125) fala que o direito precisa ser exclusivo da entidade. Niyama e Silva (2013, p. 120), aborda que o benefício econômico futuro deve ser

controlado pela entidade em particular, ou seja, “a entidade possui a habilidade de exercer os direitos de uso dos benefícios”, não sendo discutindo o termo propriedade devido a sua polêmica, como nos casos de arrendamento.

O CPC 00 (2011) retrata essa situação, destacando o fato do direito de propriedade não ser essencial para classificar um ativo, exemplificando com o conhecimento *know-how*, aquele obtido por uma atividade de desenvolvimento de conhecimento mantida em segredo. Niyama e Silva (2013, p. 120) destaca que um controle não pode ser considerado em termos absolutos, já que os direitos individuais não podem ser sobrepostos sobre os direitos da sociedade, ou seja, mesmo com todo o aparato jurídico, um recurso pode ser confiscado pela sociedade. Kam (1990, p. 106) destaca que o direito de uma entidade de usar e controlar um ativo jamais é absoluto.

A terceira característica é o fato resultar de transações passadas, já que normalmente os ativos são obtidos por meio da compra ou de produção. Porém, mesmo com uma forte associação entre incorrer gastos e gerar ativos, essas atividades não são indissociáveis, podendo ocorrer à entrada de um ativo sem uma saída de recurso, como no caso de doações. (CPC 00, 2011). Hendriksen e Breda (2009, p.286) discutem sobre a necessidade desse critério, pois se existem benefícios econômicos no controle da entidade, esses deverão surgir de algum evento passado.

Após discorrer sobre as três características básicas para se definir um ativo, e analisando apenas o redigido na definição de ativos no setor privado e no setor público, nota-se um termo acrescentado, “potencial de serviço”, no setor público, diferenciando, a princípio, os dois setores.

A IPSAS 01 (2010, p. 40) aborda que os ativos fornecem meios para as entidades atingirem seus objetivos. Distingue os benefícios econômicos futuros de um potencial de serviços, destacando a abrangência da norma para todos os propósitos que o ativo pode se encaixar, descrevendo a característica essencial dos ativos. Os benefícios econômicos futuros são aqueles ativos “usados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos”, porém um ativo com potencial de serviços é aquele usado para “entregar mercadorias e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos”.

Pode-se conceituar fluxo de caixa como “instrumento que relaciona os ingressos e saídas (desembolsos) de recursos monetários no âmbito de uma empresa em determinado intervalo de tempo”, sendo possível prever excedentes ou escassez de caixa. (NETO e SILVA, 2012, p.33). Ou seja, o fluxo de caixa líquido consiste no total dos aumentos no caixa

diminuídos do total das reduções de caixa. Caso se observe um saldo no caixa do período anterior, esse deve ser somado compondo o fluxo de caixa líquido.

Na definição de benefícios econômicos têm-se uma necessidade de gerar fluxos de caixa líquidos positivos, então é preciso ocorrer um evento que faça aumentar o saldo do fluxo de caixa líquido. Porém, no ativo com potencial de serviço não será gerado uma variação no fluxo de caixa líquido positivo diretamente, portanto determinado ativo não influenciará o caixa, não terá contrapartida no caixa ou equivalentes de caixa.

Ao explorar a definição trazida na IPSAS (2010) do termo potencial de serviços é observado uma inconsistência. Como exposto anteriormente, o Estado tem três funções a seguir perante a sociedade, são elas: alocativa, distributiva e estabilizadora. A partir disso, o Estado tem o dever de melhorar a vida da sociedade de forma a proporcionar com qualidade saúde, segurança pública, educação, infraestrutura, auxiliar os mais carentes através de programas sociais, além de controlar o mercado de economia como um todo.

Na definição de potencial de serviço tem-se: “entregar mercadorias e serviços de acordo com os objetivos da entidade”. Logo, após analisar as funções do Estado como um todo, é observado apenas prestações de serviços que a sociedade necessita. Feito essas observações, qual seria a referência feita à entrega de mercadorias feita pelo Estado a fim de melhorar a sociedade. Outro questionamento seria sobre os objetivos da entidade. Como se trata de uma entidade pública, um Estado que presta serviços à sociedade, o seu objetivo será aquilo que a sociedade carece a fim de se obter uma melhor qualidade, como exemplo na saúde.

Além das características já citadas, a IPSAS (2015) atualizada aborda de uma melhor forma o termo “potencial de serviço”, trazendo um pouco mais detalhada bem como exemplificação do que seria essa prestação de serviço. Em seu *Conceptual Framework* (IPSAS, 2015, p. 75, tradução nossa), conceitua potencial de serviço como a capacidade de prestação de serviços que contribuem para a realização dos objetivos da entidade, não sendo necessário gerar um fluxo de caixa líquido. Incorporam-se aos ativos do setor público como potencial de serviço o patrimônio, a comunidade, defesa e outros ativos que são realizados pelos governos e outras entidades do setor público usadas para prestar serviços a terceiros, sendo esses serviços de consumo individual ou coletivo. Muitos serviços são prestados em áreas onde não há concorrência de mercado ou esse mercado é limitado. A utilização e eliminação desses ativos podem restringir muitos ativos que incorporam potencial de serviços, a partir da caracterização da natureza.

O termo benefícios econômicos nas IPSAS atualizada (2015, p. 83, tradução nossa) são utilizados para se referir a capacidade de um ativo em gerar fluxos de caixa líquidos. Referência sobre alguns argumentam que os benefícios econômicos inclui potencial de serviços, enquanto outros argumentam que potencial de serviço inclui benefícios econômicos, podendo os termos ser usados alternadamente. Assim, o IPSASB considerou a explicação de que um recurso deve incluir tanto o termo “potencial de serviço” quanto à “capacidade de gerar benefícios econômicos”.

## **4.2 Passivo**

O CPC 00 classifica passivo (2011) como “obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Nas IPSAS 01 (2015, p. 165, tradução nossa) é encontrado como obrigações presentes da entidade, resultantes de eventos ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade, os quais são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”. Nessa definição, não é encontrado nenhuma alteração entre a IPSAS traduzida para o português (2010) e a IPSAS atualizada (2015).

É observado três elementos cruciais na definição do passivo pelas normas dos dois setores, são elas: uma obrigação presente/atual da entidade, resultante de eventos passados, e uma liquidação que resulte num desembolso capazes de gerar benefícios econômicos. Para o melhor entendimento, é necessário interpretar esses três elementos.

Uma obrigação significa um “dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira” (CPC 00, 2011). Diante disso, uma obrigação presente/atual da entidade corresponde a um compromisso fixado pela entidade que tem um mínimo de garantia que será cumprido. Hendriksen e Breda (2009, p. 286), descreve uma obrigação presente como uma combinação complexa de várias condições como: a obrigação não pode ser uma despesa do próximo ano, apenas são consideradas passivo aquelas correspondente ao exercício vigente; a obrigação deve ser entre entidades, excluindo por exemplo o auto-seguro de sua propriedade; por fim, deve existir um momento ou evento em que será cumprida a obrigação.

Muitas vezes, os passivos, estão ligados a um recurso do ativo. Uma entidade é capaz de adquirir ativos devido ao fornecimento de fundos existentes, assim, normalmente, um ativo estará ligado a uma obrigação. (KAM, 1990, p. 112).

O CPC 00 (2011) destaca um fato observado em alguns eventos cujo reconhecimento como passivo trazem dificuldades, para isso faz a distinção entre uma obrigação presente e compromisso futuro. A decisão da Administração em adquirir uma mercadoria, por exemplo, não dá origem a uma obrigação presente, devendo essa intenção ter um acordo irrevogável para adquirir o ativo, deixando a entidade com pouca liberdade para evitar a ocorrência do desembolso, através da existência da penalidade. Niyama e Silva (2013, p.161) descreve que uma obrigação surge quando “existe uma obrigação irrevogável na qual o não cumprimento da obrigação pode causar uma penalidade significativa”.

Hendriksen e Breda (2009, p. 287) abordam além das obrigações legais, aquelas obrigações justas e obrigações construtivas. Isto é, as obrigações justas são também chamadas de obrigações morais, resultante de “limitações éticas e morais e não de restrições morais”, enquanto que as obrigações construtivas são decorrentes de costumes. Citam como exemplo uma empresa que se dispõe a reparar um automóvel de um cliente enquanto apenas tem a obrigação de devolver o dinheiro, caracterizada como uma obrigação justa ou moral; a obrigação construtiva é aquela em que uma empresa tem o costume de dar férias remuneradas aos empregados. Essas obrigações não precisam ser executadas por meios legais.

O segundo elemento trata da necessidade de existir um evento passado que resultará no passivo. Assim como na definição do ativo, esse elemento está implícito visto que a obrigação será resultado de uma decisão, conseqüentemente no passado, podendo essa ser a assinatura de um contrato, por exemplo. Kam (1990, p. 116) aborda essa questão da validade de uma assinatura de um contrato equivale a uma transação ou evento passado, criando assim um passivo. Trata de dois contratos, no qual o comprador deve pagar pelos produtos ou serviços, independente do recebimento do mesmo. Assim gera um vínculo, garantindo o pagamento da compra.

A IPSAS (2015, p.77, tradução nossa) aborda esse aspecto, no setor público, em alguns casos de difícil identificação, já que a complexidade dos programas e atividades são compostos por etapas de desenvolvimento, implantação e operação, dando origem a uma obrigação a partir de uma forma jurídica (contrato) ou fatores não jurídicos, sendo esse de difícil identificação.

Finalmente, a última característica consiste na liquidação da obrigação através de um desembolso gerando um benefício econômico. Esse pode ser feito por meio de “pagamentos em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, substituição da obrigação por outra ou conversão da obrigação em item de patrimônio líquido”. (CPC 00, 2011). Niyama e Silva (2013, p.162) afirma que esse elemento é redundante na definição do CPC, pois um

evento que satisfaça as duas primeiras condições (resultante de eventos passados e representa uma obrigação presente) já pressupõe um desembolso futuro.

Iudícibus (2010a, p. 142) destaca a visão do passivo nas teorias do proprietário, na teoria do fundo e na teoria da entidade. Na primeira, é visto como subtraendo dos ativos; na segunda como reservas ou restrições aos ativos; e na terceira como reclamos contra os ativos da entidade. Porém, afirma que a entidade é vista como um organismo de vida própria, sendo o patrimônio líquido pertencente a entidade, e não aos proprietários.

A diferença observada na definição das normas é o termo “potencial de serviço” presente no conceito do setor público. A IPSAS (2015) abordou o significado desse termo pelo conceito de ativo, não trazendo nenhuma explicação em como utilizá-lo para o passivo. Assim, não é possível verificar qual a interpretação quando utilizado na definição de passivo, ficando o questionamento se seria utilizado na mesma definição de um ativo, como uma entrega de mercadorias ou serviços de acordo com os objetivos da entidade, não gerando fluxo de caixa líquido positivo diretamente.

Ao se falar de um passivo faz-se a associação a um pagamento, uma obrigação que acarretará em um desembolso, gerando um ganho para a entidade, um fluxo de caixa líquido positivo. Quando se trata do Estado/Governo como a entidade a ser considerada, observa-se que a obrigação surge através das funções alocativas, distributivas e estabilizadora, fazendo desembolsos que devem proporcionar uma melhoria na sociedade. Para exemplificar, suponha um investimento em infraestrutura básica que gerará uma obrigação presente para o governo com a empresa pública ou privada escolhida, através do processo licitatório, para executar o serviço. Neste caso, trata-se de um serviço. Assim como discutido na definição do ativo, um Estado/Governo fornece serviços à sociedade, porém ao definir “potencial de serviço”, a IPSAS 01 (2015) aborda entrega de mercadorias e serviços”, assim fica o questionamento de qual seria a mercadoria que o Estado tem o dever de fornecer para a sociedade, a fim de obter uma melhor qualidade.

#### **4.3 Patrimônio Líquido**

O CPC 00 (2011) descreve patrimônio líquido como “interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos”.

Nas IPSAS (2010, p.39), o patrimônio líquido, também chamado de ativos líquidos, se refere “à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todo o seu passivo”.

Conforme verificado a diferença dos termos nas definições do CPC e da IPSAS, utilizando “interesse residual” e “participação residual”, respectivamente, foi feita uma comparação com as definições usadas nas *Framework IFRS* (2010) que corresponde às normas que o CPC foram embasados, com a *Presentation of Financial Statements* das IPSAS (2015) em inglês, encontrando a seguinte definição:

*Framework IFRS (2010): “Equity is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities”.*

IPSAS (2015, p. 167): “*Net assets/equity is the term used in this Standard to refer to the residual measure in the statement of financial position (assets less liabilities) Net assets/equity may be positive or negative*”.

Observa-se a similaridade na definição das duas normas, determinando patrimônio líquido como o interesse residual dos ativos, depois de deduzidos todos os passivos. (tradução nossa). Não é verificado nenhuma diferença quanto às definições usadas no setor privado e no setor público.

O patrimônio líquido, também chamado de ativos líquidos da empresa, são simplesmente a diferença entre os ativos e os passivos. São divididos em duas categorias: capital investido ou integralizado e lucros retidos. (HENDRIKSEN e BREDAS, 2010, p. 466). Conforme Santos et al (2007, p.124), não representa o valor justo da empresa e nem corresponde ao valor de mercado das ações da empresa. Niyama e Silva (2013, p. 190) afirmam que a definição do patrimônio líquido é uma definição residual, pois quando um item não se enquadrar na definição do passivo, este será por exclusão patrimônio líquido.

Iudícibus (2010a, p. 167) aborda três elementos que distinguem o patrimônio líquido e as exigibilidades. A primeira trata do grau de prioridade atribuído aos participantes no fornecimento de recursos à empresa, sendo os credores a terem prioridade sobre os acionistas para o recebimento de juros e amortizações do principal. Nos acionistas, os preferenciais têm preferência sobre os ordinários. A segunda é sobre o grau de certeza na determinação dos montantes a serem recebidos.

Nesse caso, os valores pagos aos credores são determinados de maneira objetiva e antecipadamente, expressos em quantidades fixas de reais ou no caso dos empréstimos em moeda estrangeira ocorre à variação cambial ou àqueles sujeitos a correção monetária. Os dividendos a serem pagos ao acionistas dependem da existência de lucro, da possibilidade financeira e de uma declaração formal. O terceiro, e último, elemento fala das datas de vencimento dos pagamentos dos direitos finais, sendo essas fixas ou determinável, enquanto o



patrimônio líquido não é uma obrigação legal para a entidade na continuidade, os acionistas não podem esperar receber de volta o capital investido em datas definidas ou determináveis.

O fato de o patrimônio líquido ser entendido como uma diferença entre o ativo e passivo é devido às abordagens das teorias do patrimônio, principalmente da teoria do proprietário que abordava o proprietário como o centro da atenção e sua equação era exatamente o ativo menos o passivo. Nessa teoria o patrimônio líquido era entendido como o dinheiro do proprietário e não da entidade. A teoria da entidade também estabelece o patrimônio líquido como ativo menos passivo, porém aqui faz a separação daquilo que pertence à entidade e o que pertence ao proprietário da entidade.

#### **4.4 Receitas**

O CPC 00 (2011) traz na definição que receitas “são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”.

Para as IPSAS 01 (2015, p.165, tradução nossa), é influxo/entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período das demonstrações contábeis, quando essas entradas resultam em aumento do patrimônio líquido/ativos líquidos, diferentes de aumentos relacionados a contribuições de proprietários.

A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas, decorrentes das atividades operacionais da entidade, como também os ganhos que podem ser ou não atividade usual da entidade. (CPC 00, 2011). Ganhos são reportados líquidos das respectivas despesas, sendo reconhecidos na demonstração de resultado, normalmente separados com o intuito de tomada de decisões econômicas, como são os casos de aportes de capital, que mesmo representando uma entrada e aumento no ativo, não tem relação direta com a atividade do negócio. (COELHO e LINS, 2010, p.57).

Hendriksen e Breda (2009, p. 224) afirmam que as receitas são o fluido vital da empresa, pois sem elas não haveria lucro e, sem lucro não haveria empresa. Destaca o problema na definição, na teoria da contabilidade, acerca da natureza, magnitude e o momento de ocorrência das receitas. Iudícibus (2010a, p. 148) destaca que as definições de receitas têm se fixado mais nos aspectos de quando reconhecer e em que momento do que em caracterizar sua natureza.

Niyama e Silva (2013, p. 210) abordam a definição de receita como circular, pois para o seu entendimento necessita da definição de ativo, passivo e patrimônio líquido. Ao tratar a expressão aumento nos benefícios econômicos, correlaciona com o método das partidas dobradas, ou seja, um crédito lançado em uma determinada receita, irá gerar um débito em uma conta do ativo (ocorrendo o aumento) ou do passivo (ocorrendo uma diminuição).

Hendriksen e Breda (2009, p. 225), contrapõe a respectiva expressão ao observar que as receitas não provocam efeitos sobre ativos ou passivos enquanto não forem reconhecidas, precisando ser definidas antes do seu reconhecimento. Porém, concorda com o raciocínio circular ao tentar definir receita em termos de seus efeitos. Questiona o porquê de relacionar a receita com uma transação, ao invés de ser algo que está sendo criado com o passar do tempo e reconhecido em um dado momento.

Uma definição de receita encontrada no CPC 30 (2012) aproxima-se da definição para o setor público, quando caracteriza-a como “ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”. Observa-se uma relação quando descrito “ingresso bruto” no CPC 30 e “entrada bruta” na IPSAS.

Iudícibus (2010a, p.152), com o intuito de definir receita de uma forma ampla que aborde suas características essenciais quanto à natureza, desprezando suas características acessórias e sem deixar de abordar seus efeitos sobre o patrimônio, assim a descreve:

[...] “é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerando separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelos esforço em produzir tal receita”.

Assim, ficam definidos as quatro principais características como estar ligado à produção de bens e serviços em sentido amplo; mesmo podendo ser estimado pelo mercado, seu valor final deve ser validade pelo mercado; ocorre em certo período de tempo; o fato de reconhecer uma despesa, não está subordinado ao lançamento de despesa. (IUDÍCIBUS, 2010a, p.153).

Decompondo a definição de receita no setor privado, pode-se destacar algumas características de sua natureza, como: aumento nos benefícios econômicos, em um determinado período de tempo; aumento no patrimônio líquido; não podem estar relacionado à contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Quando decomposto a definição de receita do setor público, pode-se abordar três características principais: entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período coberto pelas demonstrações contábeis; entradas que resultam em aumento no patrimônio líquido/ativos líquidos; diferentes de aumentos relacionados a contribuições de proprietários.

Observa-se, na definição da IPSAS 01 (2015), que assim como o primeiro termo da definição do setor privado, corresponde a um determinado período contábil ou enquanto coberto pelas demonstrações contábeis, ou seja, durante um exercício social. A diferença encontrada nas definições refere-se ao “aumento nos benefícios econômicos” caracterizado pelo setor privado e no “entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços”.

Como definido anteriormente, o benefício econômico trata do potencial de contribuir para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa, de forma direta ou indiretamente. Então seu aumento, no setor privado, corresponderia a um aumento no fluxo de caixa ou equivalentes de caixa. Entretanto, no setor público, benefícios econômicos são caracterizados como fluxos de caixas líquidos positivos, então uma entrada bruta nos fluxos de caixa líquido positivo deve resultar em aumento no patrimônio líquido/ativos líquidos. O termo “potencial de serviço”, utilizado na definição da IPSAS (2015), não traz explicações em como ser aplicado ao utilizar a norma.

O segundo aspecto é similar na definição dos dois setores, quando se trata de aumento no patrimônio líquido, que não podem estar relacionado a aumento/contribuição dos instrumentos patrimoniais/contribuições de proprietários. Ou seja, a receita não está ligada a mera movimentação do patrimônio líquido, é utilizada a Demonstração do Resultado do Exercício para apurar o lucro ou prejuízo de determinado período.

Alguns exemplos de receitas são: vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, alugueis. (CPC 00, 2011).

Entretanto, uma característica que diverge esse dois setores é sobre a forma de financiamento. Existem dois tipos: com contraprestação e sem contraprestação. No setor público, a geração da receita pode ser dos dois tipos, enquanto no setor privado somente existe o tipo com contraprestação.

A IPSAS 9 (2015) aborda as receitas com contraprestações, referente ao setor público, que referem as operações de troca ou câmbio. Uma transação de troca é aquela que uma entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, dando diretamente um valor aproximadamente igual para a outra parte em troca. Como exemplo cita a compra ou venda de bens ou serviços, a locação de bens, instalações e equipamentos a preço de mercado. (IPSAS

9, 2015, p. 388, tradução nossa). Retrata a prestação de serviços como o desempenho de uma entidade acordada durante um período de tempo.

A IPSAS 23 (2015, p.776, tradução nossa), apresenta as receitas sem contraprestação que são aquelas operações que não existe uma troca, ou seja, a entidade recebe um valor e não tem a obrigação de entregar uma quantia de igual valor diretamente. Este caso é comum nas transações do governo e de outras entidades do setor público, como exemplo os impostos, transferências, doações. (2015, p. 388, tradução nossa). Uma transação que explicita isso claramente são os contribuintes que pagam impostos exigidos pela legislação tributária, porém não tem um retorno direto desse pagamento ou até mesmo nem utilizar o investimento feito pelo governo. (IPSAS 23, 2015, p.776, tradução nossa).

Uma distinção a ser utilizada para a determinação da receita é a sua substância e não a forma da transação. A IPSAS (2015, 776, tradução nossa) também retrata algumas transações que não são imediatamente identificadas, sendo necessário um exame sobre a essência da transação, utilizando o julgamento profissional.

Todavia, as entidades do setor privado abordam apenas as receitas com contraprestações. O CPC 30 (2012), que trata das receitas aborda apenas a transação com troca, cuja maioria é feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa. É importante salientar que as normas do setor privado não abordam as transações sem contraprestação, já que essas existem apenas nas entidades do setor público.

Um outro ponto importante é a diferença entre as receitas orçamentárias e patrimoniais no setor público. O artigo 104, da Lei 4.320/64 trata da Demonstração das Variações Patrimoniais que evidenciarão as alterações do patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. É conhecida como Variações Patrimoniais, pois afetam o patrimônio líquido. São divididas, de acordo com Lima e Castro (2013, p. 181), em Variações Ativas ou Resultado Aumentativo do Exercício e em Variações Passivas ou Resultado Diminutivo do Exercício. Essas se subdividem em orçamentária, dependem da execução orçamentária, e extra-orçamentária, independe da execução orçamentária.

Ao se tratar de orçamento, as receitas orçamentárias pela Lei 4.320/64, em seu artigo 11 classifica quanto as categorias econômicas em Receitas Correntes e Receitas de Capital. A primeira corresponde as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, de serviços e outras destinados a atender as despesas classificáveis em Despesas de Correntes. A segunda corresponde a constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos, os recursos recebidos destinados a atender as Despesas de Capital.

## 4.5 Despesas

O CPC 00 (2011) dispõe de despesas como “decrêscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionadas com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais”.

De acordo com a IPSAS 01 (2015, p. 164, tradução nossa), são reduções nos benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período a que se referem às demonstrações contábeis na forma de saídas ou consumo de ativos ou inoccorrência de passivos que resultam em diminuições no ativo líquido/patrimônio líquido, exceto aquelas relacionadas a distribuições aos proprietários.

As despesas surgem no curso das atividades usuais da entidade, são elas os custos das vendas, salários, depreciação. As perdas, porém, podem ou não ocorrer da atividade regular sendo essa conhecida, em regra, como reportada líquida das respectivas receitas. (CPC 00, 2011). As perdas são aquelas despesas que não tem perspectiva de uma geração de receita no futuro, ocorrendo por vontade alheia da empresa, algo inesperado. (COELHO e LINS, 2010, p. 60). As perdas, na demonstração de resultado, assim como os ganhos, são representados separadamente, já que são úteis para a tomada de decisões. (CPC 00, 2011).

Hendriksen e Breda (2009, p. 232) afirmam que as despesas “constituem o uso e consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas”, são as variações desfavoráveis aos recursos da empresa, reduções do lucro. Indicam o gasto d serviço de fatores de produção relacionados à produção e venda do produto. Eles abordam, que assim como as receitas, as definições das despesas tem falhas ao tentar abordar sua natureza, sua característica essencial.

Iudícibus (2010a, p. 153), ao tratar das despesas, referencia a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas, tendo como fato gerador o esforço continuado para produzir receitas. Santos et al (2007, p. 134) apud Sprouse e Moonitz (1962) definem que as despesas como “diminuições dos ativos líquidos como resultado da utilização de serviços econômicos na criação de receitas ou imposição de taxa pelo governo”.

Ao observar as definições de despesas, tanto no setor privado quanto no setor público, é possível verificar uma semelhança nos seus três principais termos da definição, existindo apenas um termo que explicita diferença. As semelhanças estão ao tratar as despesas como decréscimos, diminuições dos benefícios econômicos em um determinado período, ou seja, ocorre uma diminuição no fluxo de caixa da entidade, no período determinado pela mesma,

devido à saída de ativos, a sua diminuição ou também pelo aumento do passivo, assunção do capital de terceiros, acarretando o patrimônio líquido, diminuindo-o. É destacado o fato do patrimônio líquido que está envolvido na operação, não ser aquele utilizado para a distribuição de resultados dos proprietários, por exemplo os dividendos.

A diferença observada está centrada na definição de despesa no setor público, caracterizada pelo termo “potencial de serviço”. Esse termo, assim como em todas as outras definições dos elementos da estrutura conceitual aplicada à contabilidade do setor público, está presente não sendo possível identificar o que ele estaria representando, já que as IPSAS apenas trazem uma explicação para ele quando utilizado no ativo, não sendo encontrado nenhum exemplo que consiga se obter um melhor entendimento para que se possa interpretá-lo para as outras definições.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No trabalho proposto foi possível identificar características importantes que diferenciam o setor privado do setor público. Essas abordam desde os princípios encontrados Constituição Federal, o processo administrativo, decisório, a contratação de serviços e pessoal, o serviço prestado. O setor público necessita de um processo licitatório para a contratação de serviços, a execução de um concurso para contratar servidores aptos, e principalmente, a função do Estado é servir as necessidades básicas da sociedade, distinguindo completamente de um setor privado.

A convergência das Normas de Contabilidade às Normas Internacionais trouxeram vantagens no quesito de comparabilidade, devido à globalização, o desenvolvimento tecnológico e do mercado de capitais, beneficiando os investidores e outros usuários externos. Porém, essa convergência aproximou as Normas Aplicadas a Contabilidade no Setor Privado – CPC 00, baseada na IFRS - com as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS. Diante disso, foi feito o estudo quanto às definições dos cinco elementos da Estrutura Conceitual, buscando identificar as diferenças entre essas normas, já que tratam de dois setores distintos.

As diferenças começam na premissa da continuidade para a elaboração das demonstrações contábeis também difere entre os dois setores. No setor privado é possível determinar através do lucro, por exemplo, se a empresa é capaz de se manter em um período mínimo de doze meses. Porém, ao tratar da mesma premissa para o setor público verifica-se uma dificuldade para a interpretação desse período de continuidade. Quando se trata do Estado, é complexo se falar em falência, já que é improvável, independente das dificuldades financeiras observadas a partir das demonstrações contábeis, considerando então que o Estado possivelmente sempre terá continuidade.

Depois de feita a análise das definições dos cinco elementos da Estrutura Conceitual, foi observado com principal diferença o termo “potencial de serviço” utilizado pela IPSAS tanto na versão traduzida (2010) como na versão atualizada (2015). A IPSAS 2010 aborda apenas a diferença entre “benefícios econômicos futuros” e “potencial de serviços” aplicando-os na definição do ativo, não sendo abordado em nenhum outro ponto apesar de ser mencionado nas definições de passivo, receita e despesa. Nessa norma, notou-se a falta de explanação para a utilização do termo “potencial de serviços” para as outras definições, bem como a exemplificação de como ocorreria na prática. Além disso, a definição trazida para esse

termo refere-se à entrega de mercadorias. Entretanto, após a elaboração do referencial teórico, foi percebido que o Estado tem como função a prestação de serviços à sociedade a fim de melhorar a qualidade de vida, as necessidades básicas. Isto posto, manifesto sobre a ausência de explicação teórico e uma exemplificação para um melhor entendimento da norma.

Feita a análise da IPSAS traduzida (2010), foi utilizado à versão atualizada da IPSAS (2015) publicada no portal da IFAC, para verificar se houve alguma modificação e/ou anexação quanto à utilização do termo “potencial de serviço”. Verificou-se a mesma definição encontrada na IPSAS 2010, porém houve um adição quanto à explicação do mesmo.

O IPSASB explica quanto à utilização do termo, reconhecendo que a principal atividade de um Estado é a entrega de serviços, justificando a definição dada ao exprimir que as entidades do setor público também podem realizar outras atividades que tenham como objetivo único à geração de fluxos de caixa líquido. Além disso, a norma traz a conceituação de um potencial de serviço bem como exemplifica o mesmo como o patrimônio, a comunidade, defesa e outros ativos realizados pelo governo e outras entidades o setor público, que são utilizados a prestar serviços de terceiros. (IPSAS, 2015, p. 75).

Entretanto, as atualizações feitas perante o termo diferencial foi apenas quanto ao tratamento do ativo, não sendo verificado maiores explicações ao se referir as outras definições, ficando o questionamento se seria utilizado à mesma definição do termo “potencial de serviço” como “entregar mercadorias e serviços de acordo com os objetivos da entidade, não gerando diretamente fluxos de caixa líquido positivo”.

A partir dessa análise, a autora desse texto faz uma alusão acerca da falta de uma explicação estruturada na IPSAS 01 ao tratar do termo “potencial de serviços” encontrada nas definições de todos os elementos da Estrutura Conceitual Aplicada a Contabilidade no Setor Público, bem como a falta de uma exemplificação, para que sejam supridas as dúvidas que surgem ao estudá-las. Outro fator relevante é quanto à convergência das Normas de Contabilidade do Setor público - IPSAS baseadas nas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Privado – IFRS, visto que a diferença na estrutura entre esses dois setores são bastante relevantes bem como a função principal de cada setor.

Diante das constatações feitas, esse trabalho tem como intuito buscar uma reflexão quanto as Normas de Contabilidade Aplicadas no Setor Público serem baseadas nas normas aplicadas ao Setor Privado. Além disso, buscou analisar as definições dos elementos da Estrutura Conceitual, compostos por ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa, identificando a diferença encontrada nas normas desses dois setores. Portanto, a contribuição desse trabalho se destina àqueles profissionais e estudantes de Ciências Contábeis que buscam



estudar, analisar e refletir quanto a apropriação das Normas de Contabilidade no Setor Público, a partir da Estrutura Conceitual, podendo ser utilizado como uma introdução a formulação de Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público mais apropriadas a esse setor, após observadas suas características relevantes.

## 6 REFERÊNCIAS

- ALVER, Jaan. **Preferred Stock: Liability or Equity?** Published in Working Papers in Economics School of Economics and Business Administration. Tallinn University of Technology. P. 41-55, 2007. Disponível em: <[http://deepthought.ttu.ee/majandus/tekstid/TUTWPE\\_07\\_165.pdf](http://deepthought.ttu.ee/majandus/tekstid/TUTWPE_07_165.pdf)>. Acesso em: 05 maio 2016.
- ANTUNES, Gustavo Amorim. **Qualidade Contábil: análise de fatores endógenos e exógenos**. 2014. 125f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília – UnB, 2014. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/17187/1/2014\\_GustavoAmorimAntunes.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/17187/1/2014_GustavoAmorimAntunes.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2016.
- ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G. A. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária**. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRASIL. Comunicado nº 014259, de 10 de março de 2006. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106064950>>. Acesso em: 22 abril 2016.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. **Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-republicacao-81246-pe.html>>. Acesso em: 5 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.382, de 27 de fevereiro de 2008. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6382.htm#art6](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6382.htm#art6)>. Acesso em: 23 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.382, de 27 de fevereiro de 2008. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6382.htm). Acesso em: 5 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D.htm)>. Acesso em: 3 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. **Cria, no Ministério da Fazenda, A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 02 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. **Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)>. Acesso em: 25 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 20 abril de 2016.

\_\_\_\_\_. Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007 – **Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/400/inst457.pdf>>. Acesso em: 22 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de novembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 6 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.160, de 2 de agosto de 2005. **Altera o caput do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969, que dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, que regula a eleição de seus membros, e dá outras providências.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11160.htm)>. Acesso em: 20 abril de 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em 2 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; [...].** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 5 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976 – **Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de valores Mobiliários.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm)>. Acesso em: 03 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 4 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. **Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.**

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm)>. Acesso em: 16 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF,

de 21 de junho de 1993. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm)>. Acesso em: 5 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal.

**Manual técnico de orçamento MTO.** 2016 ed. Brasília, 2015. Disponível em:

<[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwilvuTmu9LLAhUFEPxAKHUXFCNMQFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.orcamentofederal.gov.br%2Finformacoes-orcamentarias%2Fmanual-tecnico%2Fmto\\_2016\\_1aeducacao-200515.pdf&usg=AFQjCNHFeMMC-xVkJmbkWMc8VGB6XT1ImA&sig2=Kl8uCRGzEBBoZvcVNdaz7g&bvm=bv.117218890,d.Y2I](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwilvuTmu9LLAhUFEPxAKHUXFCNMQFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.orcamentofederal.gov.br%2Finformacoes-orcamentarias%2Fmanual-tecnico%2Fmto_2016_1aeducacao-200515.pdf&usg=AFQjCNHFeMMC-xVkJmbkWMc8VGB6XT1ImA&sig2=Kl8uCRGzEBBoZvcVNdaz7g&bvm=bv.117218890,d.Y2I)>. Acesso em: 21 março 2016.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergentes**

**com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 25 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº 1.572, de 2011 – **Institui o Código Comercial.** Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=888462&filename=PL+1572/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=888462&filename=PL+1572/2011)>. Acesso em: 02 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. **Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências.** Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1055.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc)>. Acesso em: 25 abril 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/glossario/s.html>. Acesso em: 03 abril 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei nº 3.741, de 2000. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.** Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=294FD796FB3B5ECDFF6D2C6E7E8F9CAD.node2?codteor=368876&filename=Tramitacao-PL+3741/2000](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=294FD796FB3B5ECDFF6D2C6E7E8F9CAD.node2?codteor=368876&filename=Tramitacao-PL+3741/2000)>. Acesso em: 7 maio 2016.

CAMPOS, Gabriel de Britto. **Curso de Direito Administrativo.** Brasília: Fortium, 2006.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e questões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=ptPT&lr=&id=mGSSk6Bf770C&oi=fnd&pg=PP1&dq=como+funciona+a+contabilidade+no+setor+p%C3%BAblico&ots=M0nDxhZJhR&sig=Ej>>

SZ0JA3JhEb9E6oUqXMunk5CvM#v=onepage&q=como%20funciona%20a%20contabilidade%20no%20setor%20p%C3%BAblico&f=false>. Acesso em: 13 março 2016.

CASTIGLIONI, José Antônio de Mattos; TANCREDI, Claudio Tadeu. **Organização Empresarial: conceitos, modelos, planejamento, técnicas de gestão e normas de qualidade**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CFC. NBC TSP 1. **Apresentação das Demonstrações Contábeis**. 2012.

CFC. NBC TSP 9. **Transações com Contraprestação**. 2012.

CFC. Resolução nº 1.370 de 08 de dezembro de 2011. **Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade**. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1370.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1370.doc)>. Acesso em: 23 abril 2016.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/index.html>>. Acesso em: 23 abril 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 02 maio 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 30 março 2016

CPC. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 7 março 2016.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. 119 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília – UnB, 2013.

DICIONÁRIO MICHAELIS. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br>. Acesso em: 5



março 2016.

EISENHARDT, Kathleen M. **Agency Theory: Na Assessment and Review**. Vol.14, nº 1, jan. 1989, pp57-74. Disponível em: <[https://www.jstor.org/stable/258191?seq=2#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/258191?seq=2#page_scan_tab_contents)>. Acesso em: 26 abril 2016.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANÇA, Maria Adelaide de C. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos da Administração Pública**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FUNDAÇÃO IFRS. **Quem somos e o que fazemos**. 2015. Disponível em: <[http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre\\_Portuguese\\_July\\_2015.pdf](http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre_Portuguese_July_2015.pdf)>. Acesso em: 22abril 2016.

GAFFIKIN, M. J. R. **Creating a Science os Accounting: accounting theory to 1970**. Australia: University of Wollongong School of Accounting &Finance, 2005. Disponível em: <<http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1048&context=accfinwp>>. Acesso em: 03 maio 2016.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

**Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Vol. I. IPSASB: 2015.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDAS, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1 ed. 7. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

HERMES, Gustavo Cauduro; GOULART, Marlano; LEIRIA, Jerônimo Souto. **Gerenciamento de Contratos na Administração Pública**. São Paulo: Makron Books, 1998.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. Disponível em:

<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>. Acesso em: 29 abril 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. Disponível em: <https://www.ifac.org> . Acesso em: 18 março 2016.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> . Acesso em: 3 abril 2016.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS – IOSCO. Disponível em: <http://www.iosco.org/about/?subsection=mmou>. Acesso em: 24 abril 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010a.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010b.

JAKOBI, Karin Bergit; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **A análise econômica do direito e a regulamentação do mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2014.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2 ed. United States: Wiley, 1990.

KNOPLOCK, Gustavo Mello. **Manual de direito administrativo: teoria, doutrina e jurisprudência**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Atunes; SANTANA, Cláudio Moreira. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade, Gestão e Governança. V. 12, n.2, p. 15-23. Brasília, mai/ago 2009. Disponível em: [https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf\\_1](https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1). Acesso em: 27 março 2016.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. **O processo de Convergência das Normas Internacionais de**

**Contabilidade: Uma realidade nos setores privado e públicos brasileiros.** *Revista Controle Doutrina e Artigos* – v.IX, n.1, jan/jun, 2011. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/viewcategory/199-revista-controle-volume-ix-n-1-jan-jun-2011?Itemid=592>>. Acesso em: 15 março 2016.

MARION, J. C. et al. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 17 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DE ESTDO DA FAZENDA. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 22 abril 2016.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **Transição para a Contabilidade Patrimonial sob o Enfoque das Normas Internacionais.** In: II Seminário de Contabilidade aplicada ao Setor Público – Tesouro Nacional, 2014. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjhuJ\\_utdLLAhVCFJAKHcAMCxoQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.fazenda.rj.gov](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjhuJ_utdLLAhVCFJAKHcAMCxoQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.fazenda.rj.gov)>

.br%2Fsefaz%2Fcontent%2Fconn%2FUCMServer%2Fpath%2FContribution%2520Folders%2Fcontadoria%2FnormasOrientacoes%2Fapresentacoes%2F4%2520Apresentacao%2520Leonardo%2520Silveira%2520%2520II%2520SBCASP.pptx&usg=AFQjCNG\_fkoPx0GRQM3nWGCLRrSqaTfJbw&bvm=bv.117218890,d.Y2I> Acesso em: 21 março 2016.

NETO, Alexandre Assaf; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do Capital de Giro**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014.

**Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS**. IFAC: 2010.

**Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBC T 16**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <[www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_Público.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf)>. Acesso em: 29 abril 2016.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Licitações e Contratos Administrativos**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

ORÇAMENTO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/perguntasfrequentes?form.widgets.subject=5%20Acompanhamento%20do%20Or%C3%A7amento>>. Acesso em: 21 março 2016.

PANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 21 março 2016.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros**

**de contabilidade.** *Revista Administração Online - FECAP* – v.5, n.3, jul/ago/set 2004. Disponível em: <[http://www.fecap.br/adm\\_online/art0503/art5034.pdf](http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf)>. Acesso em: 03 abril 2016.

PESTANA, Marcio. **Direito Administrativo Brasileiro.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PINTO, Hugo de Moraes. **Apresentação e Análise das Práticas de Planejamento, de Execução e de Controle no Processo Orçamentário nos bancos comerciais brasileiros.** 2014. 149f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/135093/334766.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 maio 2016.

PIRIS, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública.** 7 ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

PROGRAMA DE GESTÃO GOVERNAMENTAL. 2010

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da; SILVA, Cleide Carneiro Alves da. **A História da Contabilidade no Brasil.** Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewiUltXmwsjLAhUPlpAKHYTpA3gQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Ftupi.fisica.ufmg.br%2Fmichel%2Fdocs%2FArtigos\\_e\\_textos%2FCiencias\\_Contabeis%2Fhistoria%2520da%2520contabilidade%2520no%2520Brasil.pdf&usg=AFQjCNEtAksuMqFBZ5h7QmhuniXtoOmbnA&bvm=bv.117218890,d.Y2I](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewiUltXmwsjLAhUPlpAKHYTpA3gQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Ftupi.fisica.ufmg.br%2Fmichel%2Fdocs%2FArtigos_e_textos%2FCiencias_Contabeis%2Fhistoria%2520da%2520contabilidade%2520no%2520Brasil.pdf&usg=AFQjCNEtAksuMqFBZ5h7QmhuniXtoOmbnA&bvm=bv.117218890,d.Y2I)>. Acesso em: 17 março 2016.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial.** vol. 1 São Paulo: Saraiva, 2014.

REVISTA VALOR ECONÔMICO. Disponível em: <[http://www.valor.com.br/valor1000/2015/ranking1000maiores?orderby=receita\\_desc](http://www.valor.com.br/valor1000/2015/ranking1000maiores?orderby=receita_desc)>. Acesso em: 02 maio 2016.

RIAAHI-BELKAOU, Ahmed. **Accounting Theory.** 5ed. United States: Cengage Learning,

2004.

RUPPEL, Warren. **Governmental Accounting Made Easy**. Unites States: Public Finance, 2004. Disponível em:

<<https://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dokümanlar/Yararlanılan%20Yabancı%20Yayınlar/Y%20Game.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2016.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; MACHADO, N. P. **Fundamentos da Teoria da Contabilidade**. Vol. 6. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L.A.; MACHADO, N.P. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciano Alves. **Introdução à Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIDT, Paulo. **Contabilidade Financeira**. Vol.4. São Paulo: Atlas, 2005.

SCARAMELLI, João Marcos. **A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.assessorpublico.com.br/gxpassessor/hgxpp001?5,102581,1445,P,P,0>>. Acesso em: 22 abril 2016.

SCHROEDER, R.G.; CLARK, M. W.; CATHEY, J. M. **Financial Accounting Theory and Analysis: text and cases**. 9 ed. United States: Wiley, 2009.

SCMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da Contabilidade: foco nos grandes pensadores**. São Paulo: Atlas, 2008.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 02 maio 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Minuta para Consulta Pública. Capítulo Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. 6 ed. Manual de Contabilidade

Aplicada ao Setor Público. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU\\_TRANSACOES\\_SEM\\_CONTRAPRESTACAO\\_Anexo\\_I.pdf/0a9fa597-a9a7-49b6-ae73-b550d6f4bb99](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_TRANSACOES_SEM_CONTRAPRESTACAO_Anexo_I.pdf/0a9fa597-a9a7-49b6-ae73-b550d6f4bb99)>. Acesso em: 26 maio 2016.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS –SEBRAE.

Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/ramos-de-atividades,8ef89e665b182410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em: 28 maio 2016.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de Empresas Comerciais: livro de exercícios**. São Paulo: Atlas, 2002.

STN. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP**. 6 ed. 2014.

Disponível:<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6ª%20edição\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6ª%20edição_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em: 28 março 2016.

ZEFF, Stephen A.; UNIVERSITY, Rice. **A evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados**. *Revista de Contabilidade Financeira publicado em The Accounting Review – USP*

- v.25, p. 300-320 set/out/nov/dez 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v25nspe/1519-7077-rcf-25-spe-0300.pdf>>. Acesso em: 22 abril 2016.

## ANEXO A – LISTA NBC TSP

NBC TSP 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_1\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_1_audiencia.pdf)

NBC TSP 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_2\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_2_audiencia.pdf)

NBC TSP 3 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_3\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_3_audiencia.pdf)

NBC TSP 4 – Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_4\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_4_audiencia.pdf)

NBC TSP 5 – Custos de Empréstimos. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_5\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_5_audiencia.pdf)

NBC TSP 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_6\\_Demonstracoes\\_Consolidadas\\_e\\_Separadas.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_6_Demonstracoes_Consolidadas_e_Separadas.pdf)

NBC TSP 7 – Investimento em Coligada e em Controlada. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_7\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_7_audiencia.pdf)

NBC TSP 8 – Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture). Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_8\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_8_audiencia.pdf)

NBC TSP 9 – Receita de Transações com Contraprestação. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_9\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_9_audiencia.pdf)

NBC TSP 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_10\\_Contabilidade\\_e\\_Evidenciacao\\_em\\_Economia\\_Altamente\\_Inflacionaria.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_10_Contabilidade_e_Evidenciacao_em_Economia_Altamente_Inflacionaria.pdf)

NBC TSP 12 – Estoques. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_12\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_12_audiencia.pdf)

NBC TSP 13 – Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_13\\_Operacoes\\_de\\_Arrendamento\\_Mercantil.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_13_Operacoes_de_Arrendamento_Mercantil.pdf)



NBC TSP 14 – Evento Subsequente. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_14.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_14.pdf)

NBC T 16.1-16.11 – Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_Público.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf)

NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_17.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_17.pdf)

NBC TSP 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_19.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_19.pdf)

NBC TSP 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_20\\_Divulgacao\\_sobre\\_Partес\\_Relacionadas.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_20_Divulgacao_sobre_Partес_Relacionadas.pdf)

NBC TSP 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_21\\_Reducacao\\_ao\\_Valор\\_Recuperavel\\_de\\_Ativo\\_Nao\\_Gerador\\_de\\_Caixa.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_21_Reducacao_ao_Valор_Recuperavel_de_Ativo_Nao_Gerador_de_Caixa.pdf)

NBC TSP 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_22\\_Divulgacao\\_de\\_Informacao\\_Financeira\\_Sobre\\_o\\_Setor\\_do\\_Governo\\_Geral.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_22_Divulgacao_de_Informacao_Financeira_Sobre_o_Setor_do_Governo_Geral.pdf)

NBC TSP 23 – Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências). Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_23\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_23_audiencia.pdf)

NBC TSP 24 – Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_24\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_24_audiencia.pdf)

NBC TSP 25 – Benefícios a Empregados. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_25.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_25.pdf)

NBC TSP 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_26\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_26_audiencia.pdf)

NBC TSP 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em: [portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/.../NBC\\_TSP\\_-27\\_audiencia.doc](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/.../NBC_TSP_-27_audiencia.doc)

NBC TSP 28 – Instrumentos Financeiros. Disponível em:  
[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28_Instrumentos_Financeiros_Apresentacao.pdf)

[content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28\\_Instrumentos\\_Financeiros\\_Apresentacao.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28_Instrumentos_Financeiros_Apresentacao.pdf)

NBC TSP 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Disponível em:  
[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_29_Instrumentos_Financeiros_Reconhecimento_e-Mensuracao.pdf)

[content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_29\\_Instrumentos\\_Financeiros\\_Reconhecimento\\_e-Mensuracao.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_29_Instrumentos_Financeiros_Reconhecimento_e-Mensuracao.pdf)

NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação. Disponível em:  
[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_30\\_audiencia.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_30_audiencia.pdf)

NBC TSP 31 – Ativo Intangível. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_31.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_31.pdf)